Der Rechtsstaatsgedanke im Steuerrecht.

Inaugural-Dissertation

zur

Erlangung der Doktorwürde

der

Hohen Juristischen Fakultät der Philipps-Universität Marburg

vorgelegt von

Friedrich Wilhelm Prieß

Referendar aus Bremen.

Marburg

R. Friedrich's Universitätsbuchdruckerei (Inhaber Karl Gleiser)

1926.

Angenommen von der Juristischen Fakultät der Universität Marburg
im Juni 1926.

Berichterstatter: Professor Dr. Merk.

Mitberichterstatter: Professor Dr. Genzmer.

Benutzte Zeitschriften und Entscheidungssammlungen mit Abkürzungen.

Jahrbuch des öffentlichen Rechts (J. d. ö. R.).
Grünhuts Zeitschrift für das private und öffentliche Recht der Gegenwart (Grünhut).
Iherings Jahrbücher (Iher.).
Annalen des Deutschen Reichs (A. d. D. R.).
Juristische Wochenschrift (J. W.)
Deutsche Juristenzeitung (D. J. Z.).
Archiv für öffentliches Recht, N. F. (A. f. ö. R., N. F.).
Deutsches Steuerblatt (D. St. Bl.).
Deutsche Steuerzeitung (D. St. Z.).
Steuer und Wirtschaft (St. W.).
Steuerarchiv (St. A.).
Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsabgaben (Z. f. Z.).
Entscheidungen des Reichsfinanzhofs (R. F. H.).
Entscheidungen des Reichsgerichts (RG.).
Entscheidungen des Oberverwaltungsgerichts (OVG.).

Gesetzesabkürzungen.

Reichsabgabenordnung (AO.).
Steuerüberleitungsgesetz 29. V. 1955 = Stüg.
Einkommensteuergesetz 10. VIII. 1925 = Eink. Stg.
Körperschaftssteuergesetz 10. VIII. 1925 = Eink. Stg.
Reichsbewertungsgesetz 10. VIII. 1825 = Rbg.
Gesetz über Vermögens- und Erbschaftssteuer 10. VIII. 1925
Gesetz zur Aenderung der Verkehrssteuer und des Verfahrens 10. VIII. 1925 = Aendg. Verkst.
Gesetz zur Aenderung der Verbrauchssteuern 10. VIII. 1925 = Aendg. Verbrst.
Ausschußordnung 25. V. 1920 = Auso.

Benutztes Schrifttum mit Abkürzungen.

Anschütz, Verwaltungsgerichtsbarkeit, H. d. P., S. 302.
— Verfassung des Deutschen Reichs, 2. Aufl. 1921 (RV.).
— Deutsches Staatsrecht in Holtzendorff-Kohler, 7. Aufl. 1914, IV. Bd.
Ahlborn, Der Steuerbescheid und die ihm gleichgestellten Bescheide im Lichte der obersten Rechtsprechung, Z. f. Z. 1924, 138.
Becker, Reichsabgabenordnung, 4. Aufl. 1925 (B).
— Zum Entwurf des Rbg., St. W. IV 1925, S. 461.
— Ist die Verordnungsgewalt, die dem Reichspräsidenten nach Art. 48 Abs. 2 neue RV. zusteht, durch das Ermächtigungsgesetz eingeschränkt? St. W. 1924, S. 1.
— St. W. IV, S. 330.
— Rechtsnot und Rechtsschutz, St. W. IV, S. 547.
Bähr, Der Rechtsstaat. 1864.
Bornhak, Verwaltungsrecht. 1885.
Bühler, Das Verordnungsrecht nach den neuen Steuergesetzen und der Praxis des Reichsfinanzministeriums. D. St. Bl. 4, S. 145, 220, 310.
— Die jüngste Entwicklung unserer Steuergesetzgebung. J. W. 1924, S. 501.
— Wie weit ist Neuveranlagung noch nach durchgeführten Rechtsmittelverfahren möglich? D. St. Z. 11, S. 855.
Böthke. Finanzgerichte. D. St. Bl. 3, S. 349.
— Zwangsvollstreckung nach der AO, D. St. Bl. 3, S. 291.
— RFH. und Anwaltszwang. J. W. 1919, 636.
— Verordnungsrecht, Zustimmung des Reichsrats. D. St. Bl. 1923, S. 52.
— Finanzbehörden und Steuergerichte des Reichs. Vahlen 1923.
Buchwald, Der ordentliche Zivilrechtsweg in Reichssteuergesetzen. J. W. 1921, S. 69.
Bölzelen, Berichtigung von Steuerbescheiden. D. St. Z. 1922, S. 995.
Ball, Das Veröffentlichungswesen im deutschen Steuerrecht. J. W. 1921, S. 1593.
— Ehrenamtliche Mitwirkung in der Steuerverwaltung. D. St. Z. 10, 466.
— Steuerausschüsse und Finanzgerichte. Späth u. Linde 1922.
Bode, Unabhängigkeit der Mitglieder der Finanzgerichte. St. A. 1922, 159.
Ellerholz, Wie schützt man sich gegen gesetzwidrige Steuerüberhebung? D. St. Z. 1922, 959.
Fleiner, Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts. 1922.
v. Frisch, Die Aufgaben des Staates in geschichtlicher Entwicklung. H. d. P., S. 86.
Fichte, Grundlage des Naturrechts nach Prinzipien der Wissenschaftslehre. 1796.
Fuchs, RFH. und Anwaltszwang. J. W. 1919, 268.
Friesecke, Das Rechtsmittelverfahren gegen Schätzungsbescheide. D. St. Bl. 1923, S. 335.
Gercke, Nachforderungen von Steuern, insbesondere von Umsatz- und Gewerbesteuern durch den Steuerfiskus. D. St. Z. 1922, S. 806.
v. Gierke, Die Grundbegriffe des Staatsrechts und die neuesten Staatsrechtstheorien 1915 (1874).
— Johannes Althusius und die Entwicklungen der naturrechtlichen Staatstheorien. 3. Ausgabe. 1913.

Gläßing, Das Recht der Rückforderung im Gebiete des deutschen öffentlichen Rechts. A. d. D. R. 1896, S. 46 ff.
v. Gneist, Der Rechtsstaat und die Verwaltungsgerichte in Deutschland. 2. Aufl. 1879.
Goldschmidt, Schätzung statt Berechnung durch die Finanzämter. D. St. Z. 1922, 865.
— Gesetzesdämmerung. J. W. 1924, S. 245.
Görres, Besteht ein richterliches Prüfungsrecht gegenüber den Rechtsquellen nach der RV? JW 1924, S. 1564.
Handbuch der Politik, 3. Aufl. 1920, I. Bd. (H. d. P.).
Hatschek, Lehrbuch des deutschen und preußischen Verwaltungsrechts. 3. u. 4. Aufl. 1924.
Holtzendorff-Kohler, Enzyklopädie der Rechtswissenschaft. 5., 6., 7. Aufl.
Hensel, Steuerrecht 1924 (Str.).
— Staatsrechtliche Fragen in den Entscheidungen und Gutachten des RFH. (A. f. ö. R. n. F. 6, S. 311).
Jellinek, Allgemeine Staatslehre. 3. Aufl. 1920.
Jacobi, Soll die reichseigene Steuerverwaltung wieder beseitigt werden? St. A. 1924. S. 24.
Kant, Metaphysische Anfangsgründe der Rechtslehre. 2. Aufl. 1798.
Kelsen, Der soziologische und der juristische Staatsbegriff. 1922.
— Allgemeine Staatslehre, 1925, in der Enzyklopädie der Rechts- und Staatswissenschaften von Kohlrausch und Kaskel.
Kloß, Rechtskraft in Steuersachen. St. W. IV, S. 14.
Kornick, Schadensersatzpflicht der Reichsfinanzbehörden infolge fehlerhafter Amtshandlungen. St. A. 1923, S. 155.
v. Kalm, Zur Frage der Wiederherstellung der Steuerhoheit der Länder und Gemeinden. St. A. 1924, S. 31.
Kern, Recht und Verfassung im Mittelalter: Sybel: Historische Zeitschrift Bd. 120.
Kormann, System der rechtsgeschäftlichen Staatsakte.
Laband, Staatsrecht. 4. Aufl. II. Bd.
Loening, Lehrbuch des deutschen Verwaltungsrechts. 1884.
v. Lehmayer, Der Begriff des Rechtsschutzes im öffentlichen Recht (Verwaltungsgerichtsbarkeit) im Zusammenhange der Wandlung der Staatsauffassung. Grünhut 1902, 29 S. 1.
Lassar, Der Erstattungsanspruch im Verwaltungs- und Finanzrecht. 1921.
Lobe, Der Untergang des Rechtsstaats. D. J. Z. 1925, S. 15.
Lyon, Rechtsanwalt und Steuerrecht. J. W. 1921, 1570.
Lottner, Das Erstattungsverfahren nach der AO und die Praxis. Z. f. Z. 1924, S. 127.
Meyer-Anschütz, Lehrbuch des deutschen Staatsrechts 1914.
Otto Mayer, Verwaltungsrecht. 2. u. 3. Aufl. 1883 u. 1924.
Merkel, Elemente der allgemeinen Rechtslehre. Holtzendorff-Kohler, 5. Aufl., I. Teil, S. 27.
E. v. Meier, Das Verwaltungsrecht. Holtzendorff-Kohler, 6. Aufl. 1904, II. Bd., S. 733.
v. Mohl, Enzyklopädie der Staatswissenschaften. 1859.
G. Meyer, Lehrbuch des deutschen Verwaltungsrechts. 1910.
Mrozek, Die ehrenamtliche Mitwirkung von Laien bei der Veranlagung und dem Rechtsmittelverfahren nach dem Gesetz über die Reichsfinanzverwaltung. D. St. Bl. 2, S. 131.
— Aufsichtsbeschwerde, befristete Beschwerde und Rechtsbeschwerde. D. St. Bl. 3, S. 102.
Marcus, Form und Inhalt der Rechtsmitteleinlegung. D. St. Z. 1922, S. 869.
Maurus, Der moderne Verfassungsstaat als Rechtsstaat. S. 109, 110.
Preuß, Gemeinde, Staat, Reich. 1889.
Popitz, Die Einrichtung der Finanzgerichte. D. J. Z. 1922, S. 276.

Radbruch, Grundzüge der Rechtsphilosophie. 1914.
Rosin, Das Polizeiverordnungsrecht in Preußen. 1895.
Reinsch, Finanzgerichte. J. W. 1921, 1071.
Rohkrämer, Der praktische Wert der Steuerausschüsse. D. St. Bl. 1924, S. 455.
Stier-Somlo, Justiz und Verwaltung. H. d. P., S. 296.
v. Stahl. Rechts- und Staatslehre auf der Grundlage christlicher Weltanschauung. II. Bd., II. Abt., 2. Aufl. 1846.
Richard Schmidt, Allgemeine Staatslehre in Max von Heckel, Hand- und Lehrbuch der Staatswissenschaften. I. Bd. 1901.
Lorenz von Stein, Rechtsstaat und Verwaltungsrechtspflege. Grünhut, 6. Bd. 1879. S. 49.
— Die Verwaltungslehre. I. Teil: Die vollziehende Gewalt. 1869. Allgem. Teil.
Sarwey, Allgemeines Verwaltungsrecht im Handbuch des öffentlichen Rechts von Marquardsen. I. Bd. 2. Halbbd. 1884.
— Das öffentliche Recht und die Verwaltungsrechtspflege. Tübingen 1880.
Strutz, Abgabenrecht. Holtzendorff-Kohler, 7. Aufl., 4. Bd., S. 443.
— Der RFH. J. W. 1918. S. 641.
— Unabhängigkeit der Steuerrechtspflege. J. W. 1921, S. 1565.
— Besetzung und Aufgaben des RFH. D. J. Z. 1922, 484.
— Empfiehlt sich im Interesse des Rechtsschutzes der Steuerpflichtigen eine Einschränkung der Befugnisse der Finanzämter? D. St. Z. 10, S. 332, 397, 448.
Stoll, Rechtsstaatsidee und Privatrechtslehre. Iher. Jahrb. 2. Folge 40, S. 134 ff.
Staudinger, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch. 1914.
Schulzenstein, Der RFH. J. W. 1918, S. 578, 643.
Schranil, Besteuerungsrecht und Steueranspruch. 1925.
Schmalz, Internationale Rechtshilfeverträge in Steuersachen. D. St. Z. 1923, S. 564.
Schmauser, Die Rechtskraft in Reichssteuersachen. D. St. Z. 1924, S. 86.
Schunck, Rechtsmittel gegen Festsetzung von Zuschlägen gemäß § 170 Abgabenordnung. D. St. Z. 10, S. 37.
Tönnies, Bürgerliche und politische Freiheit. H. d. P., S. 172.
Thoma, Rechtsstaatsidee und Verwaltungsrechtswissenschaft. J. d. ö. R., IV, 1910, S. 196.
Wassertrübinger, Grundrechte der deutschen RV. und das Steuerrecht. D. St. Bl. 1924, S. 443.
Ziegler, Zur Zurücknahme und Aenderung von Steuerbescheiden nach § 76 Abs. 1 Ziff. 2 AO. St. A. 1922, S. 73.
Im übrigen vergleiche die Anmerkungen. Die nur mit einem Werk Angeführten werden nur mit Namen und Seitenzahl zitiert.

Uebersicht.

Einleitung: Die Aufgabe.

I. Diese Arbeit setzt sich zum Ziel die Durchführung des Rechtsstaatsgedankens im Steuerrecht zu erörtern. Daß gerade im Steuerrecht sichere Rechtsgrundlagen heute von besonderer Bedeutung sind, bedarf kaum einer Begründung: die schwere Belastung unseres Staatshaushalts durch die Folgen unseres Niedergangs, vor allem durch die drückenden Kriegsentschädigungsverpflichtungen hat die Finanzfragen, wenn nicht zu den wichtigsten, so doch zu den brennendsten Lebensfragen unseres Staates gemacht. Der hierdurch notwendige starke Steuerdruck hat ebenso im Leben des Einzelnen die Steuerfragen in den Vordergrund gerückt. Es geht nicht an, daß diese Fragen einer sicheren Rechtsgrundlage entbehren. Man hat dies längst erkannt [1]) und diese Einsicht in einem Maße betätigt, daß das Steuerrecht schon heute weitgehend ein Vorbild für das öffentliche Recht überhaupt ist [2]). Auch dies verleiht der Arbeit ihre Berechtigung.

II. Der „Rechtsstaatsgedanke im Steuerrecht", was umfaßt diese Aufgabe? Das Thema sagt alles und nichts, weil wir keinen allgemein anerkannten Begriff des Rechtsstaats haben, sondern der eine dies, der andere jenes unter diesem Wort begreift [3]). Es ist daher notwendig den Begriff selbständig heraus zu arbeiten, um die Aufgabe klar zu stellen.

Es liegt nahe dies auf deduktivem Wege zu versuchen, in dem man den Rechtsstaatsbegriff als die Summe der Begriffe Recht und Staat begreifen will. Aber man wird auf diesem schwierigen Wege kaum zu einem brauchbaren Ergebnis gelangen [4]). Der Rechtsstaatsbegriff ist ein politischer, geschichtlicher Begriff der modernen Zeit, der sich im Gegensatz zu dem des Polizeistaats entwickelt hat. Man wird daher seinen Inhalt am besten durch eine kurze Zeichnung seines geschichtlichen Werdens erfassen, die auch die eben ohne Begründung aufgestellte Behauptung, der Rechtsstaat sei ein politisch-geschichtlicher Begriff, noch erweisen mag:

---

1) Vgl. z. B. Strutz St. A. X S. 332.

2) z. B. Becker zu § 4 a. O. Anm. 9 §§ 73 ff. AO.

3) Vgl. Stier-Somlo, Verwaltungsarchiv 19 (1911) S. 64 und H. d. P. I S. 299 ff., ferner die im folgenden angeführten Definitionen.

4) Vgl. auch Kelsen, Staatsbegriff S. 87, 105, 187; ders. Allgemeine Staatslehre S. 44, 90, 109 auch 247; auch Stein-Grünhut 6 S. 50; Radbruch S. 83.

In der Rechtsauffassung des Mittelalters herrscht, zunächst germanischer Anschauung entsprechend, das Recht der Einzelnen[1]). Erst mit der Uebernahme römisch-italienischer Begriffe und dem Heranwachsen mächtiger Teritorialgewalten entwickelt sich die Lehre von einer allmächtigen Staatsgewalt, gegenüber der das Recht des Einzelnen völlig mißachtet ist: Die theoretische Reaktion auf diesen Absolutismus ist die Lehre Kants und anderer Philosophen[2]) von dem ausschließlichen Rechtszweck des Staates: Der Staat wird als eine Sicherungsanstalt der Einzelrechte gedacht. Es sei dahingestellt, ob es richtig ist, wenn man, wie es oft geschieht, diese Staatsauffassung als eine Stufe der Rechtsstaatstheorie bezeichnet, trotzdem bei ihrem Vertreter nie das Wort Rechtsstaat fällt. Jedenfalls muß unser Rechtsstaatsbegriff von ihr grundverschieden sein, weil uns der Staat Kulturstaat ist und in seinen Zwecken nicht begrenzt sein kann. Wir können nicht die Freiheit des Eigenbereichs des Einzelnen mit der Ohnmacht der Staatsgewalt erkaufen. — Diese Ueberzeugung bricht sich auch bald nach Kant in der Staatslehre Bahn, die nun in der modernen Rechtsstaatstheorie den Versuch macht, die in der Kantschen Lehre vorangestellte Einzelpersönlichkeit und die in der politischen Wirklichkeit unbeschränkt herrschende Staatsallgewalt in gleicher Weise anzuerkennen und auszugleichen[3]). v. Mohl[4]) bürgert als erster das Wort Rechtsstaat, das er aus unbekannter Quelle übernimmt, in die Wissenschaft ein, aber er faßt den Begriff wenig befriedigend, weil auch bei ihm noch die Grundtendenz Beschränkung der Staatszwecke auf das Notwendige ist. Eine scharfe Begriffsbestimmung gibt erst v. Stahl[5]), die auf alle Zeit die Grundlage der gesamten Rechtsstaatslehre geblieben ist[6]): er fordert den Rechtsstaat, indem er bewußt den Entwicklungstrieb seiner Zeit erfaßt und jede Zweckbeschränkung des Staates ablehnt, als die genaue Abgrenzung und unverbrüchliche Sicherung von Staatswirksamkeit und Eigenbereich des Einzelnen.

Obgleich diese Definition nicht erschöpfend ist[7]), hat der nun folgende Streit in der Staatslehre weniger die Begriffsfassung als die Mittel und Wege[8]) zur Verwirklichung des von Stahl gewiesenen Ziels

---

1) Vgl. auch zum folgenden Loening S. 770; Gierke, Althusius VI. Kap. Lehmayer, Grünhut 29 S. 1 ff.

2) Vgl. z. B. Kant § 45, 49; Fichte, Drittes Hauptstück, 3. Kap. § 16. Dazu Jellinek, Staatslehre S. 246 ff.; Stier-Somlo, H. d. P. I S. 299 ff.; v. Frisch, H. d. P. I S. 96 ff.; Gierke, Althusius S. 303.

3) Vgl. Lehmeyer S. 171 f.; Stein-Grünhut 6 S. 50 ff.; Sarwey, Verwaltungsrecht S. 17, 62.

4) Vgl. v. Mohl S. 324 ff. und dazu Stein, Verwaltungslehre S. 296 ff.; Thoma S. 196 ff.

5) v. Stahl S. 106; auch S. 112, 113.

6) Vgl. z. B. Thoma S. 196 ff.; Bähr S. 1 ff.; Gneist S. 33.

7) S. u. S. 14.

8) Vgl. die Zusammenstellungen bei Thoma S. 196 ff.; Saxbey, Verwaltungsrecht S. 17 ff.

und ihre Durchsetzung in der Rechtspolitik zum Gegenstand. Anschließend an die uns von Frankreich überkommenen Lehren wird eine Verfassung gefordert, die das Grundgesetz des Staatslebens und der Bürgergrundrechte sein und vor allem die Trennung der Gewalten verbürgen soll. Die Trennung der Gewalten ist die Voraussetzung der weiteren Forderung der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung [1]), d. h. der Forderung, daß als Grundlage eines Verwaltungsaktes, der in Freiheit und Eigentum des Bürgers eingreift, nicht eine bloße Verordnung genügen, sondern ein formelles, den Verwaltungsstaatswillen bindendes Gesetz notwendig sein soll, das mehr oder minder ins einzelne geht [2]). Denn eine solche gesetzliche Bindung des Staatswillens ist nur dann sinnvoll, wenn dieser nicht einheitlich gestaltet, sondern in verselbständigte Teile gespalten ist, nämlich die Gesetzgebung, — auf die dann die Allmacht des Staates beschränkt ist [3]), — einerseits, die Rechtsanwendung: — Verwaltung und Rechtsprechung — andererseits.

Aber bald erkennt man, daß diese Abgrenzung von Staat und Eigenbereich des Untertanen durch Verfassung und Einzelgesetze nicht genügt, um zu sichern, daß diese Grenze von den mächtigen Staatsgewalten geachtet und dem Bürger im Einzelfall sein Recht klar zugewiesen und verbürgt wird. Es wird daher, soweit es in jedem Verwaltungszweig möglich ist, Förmlichkeit der Verwaltungsakte, Rechtsverbindlichkeit auch für den Staat und Mitwirkung der Bürger in der Verwaltung [4]) gefordert. Vor allem aber wird verlangt, daß ein Richterspruch die Befolgung der Gesetze durch die Verwaltung überwache, wobei allerdings eingesehen wird, daß diese Kontrolle sich auf die Rechtmäßigkeit der Verwaltung beschränken muß, und daß für eine billige und zweckmäßige Handhabung der Gesetze eine geeignete Verwaltungsorganisation die einzige Sicherung sein kann. In dem langgeführten Streit, ob man diese Rechtskontrolle den ordentlichen Gerichten übertragen [5]) oder besondere, von der Verwaltung unabhängige Verwaltungsgerichte für sie einrichten soll, entscheidet sich die Entwicklung schließlich unter dem Einfluß Gneists [6]) im Wesentlichen für die zweite Möglichkeit. Gerechtfertigt wird diese Lösung mit der Erwägung, daß die ordentlichen Gerichte nicht über die notwendige Sachkenntnis des öffentlichen Rechts verfügen und die Verwaltung durch eine Unterstellung unter diese ihre Selbständigkeit verliert.

---

1) Rosin S. 3, 18; Anschütz H. d. P. I S. 304; ders. Staatsrecht S. 153; Stein, Grünhut 6 S. 55, 56 ff., 62, vor allem Laband, Staatsrecht S. 173.

2) Vgl. auch zum folgenden Stier-Somlo, H. d. P. S. 299 ff.

3) Thoma S. 201 ff.; Gierke, Althusius S. 294; Stoll S. 205.

4) Meyer-Anschütz, Staatsrecht S. 780 ff.; Gneist, Rechtsstaat S. 278 ff. und in anderen Schriften.

5) Hierfür Bähr III Verfassung 1849 § 182; pr. Ges. 1861, aber auch z. B. Bremen bis in jüngste Zeit.

6) v. Gneist, Rechtsstaat S. 252 ff.

Dies ist im Großen die Zusammenstellung der Forderungen, die zur Verwirklichung des von Stahl gezeigten Rechtsstaatsideals herausgearbeitet worden sind. Ihr Werdegang ist hier allerdings nicht gewissenhaft den geschichtlichen Daten folgend geschildert. Schließlich bleibt zu bemerken, daß all diese Forderungen wie für das Verhältnis des Einzelnen zum Staat, so auch entsprechend für das Verhältnis des Einzelnen zu den untergeordneten öffentlichen Verbänden und dieser Verbände zum Staat erhoben werden.

Aber war diese Entwicklung der einzelnen Rechtsstaatsforderungen hier, wo es sich um die Erfassung des Inhalts des Rechtsstaatsbegriffs handelt, ratsam? Wir dürfen dies bejahen, weil sie uns ein Doppeltes lehrt:

Es ist ein oft begangener Irrtum [1]), das Wesen des Rechtsstaats durch eine solche Zusammenstellung seiner Forderungen erschöpfen zu wollen. Diese sind nur unsere mehr oder minder wichtigen Mittel und Wege, mit denen wir diese Idee verwirklicht haben, und die weder als dem Begriff wesentlich noch als für alle Völker und Zeiten notwendig oder ausreichend anerkannt werden können [2]).

Weiterhin aber wird durch diese Entwicklung klar, daß der Inhalt des Rechtsstaatsgedankens durch die ihm von Stahl gegebene Fassung, die sich kurz in dem Schlagwort der Forderung öffentlich-rechtlicher Rechtssicherheit zusammendrängen läßt, nicht erschöpft ist. All die geforderten Sicherungen sollen nicht nur Rechtssicherheit, sondern auch Gerechtigkeit im öffentlichen Recht, d. h. gleiche Behandlung bei gleichen Verhältnissen verbürgen, und können nur, wenn man auch dies bedenkt, voll verstanden werden. Es muß daher auch die Rechtsstaatsidee als Forderung öffentlich-rechtlicher Rechtssicherheit und Gerechtigkeit erfaßt werden. Eine solche Erweiterung des Begriffs gegenüber dem Stahls [3]) wird in der Wissenschaft zum Teil unbewußt anerkannt [4]), zum Teil bewußt herausgearbeitet [5]); wieder andere lehnen sie ab, indem sie betonen, der Rechtsstaat sei ein formaler Begriff. Allein, die geschichtliche Entwicklung beweist, daß auch der Rechtsstaatsbegriff Stahls kein rein formaler Begriff, sondern ein Begriff mit politischem, historisch-bedingtem Inhalts ist.

---

1) Fleiner S. 227; Stier-Somlo S. 299 ff.; Laband S. 173; Otto Mayer § 5; Stein, Grünhut 6 S. 55; Sarvey, Verwaltungsrecht S. 17; ders. Das öffentl. Recht und die Verwaltungsrechtspflege S. 44; Goldschmidt J. W. 1924 S. 245 ff.

2) Preuß S. 215; Thoma S. 201 ff.; Stoll S. 200; vgl. auch Gneist S. 172 ff.

3) Erweiterung in anderer Richtung bedeutet die Prüfung des Rechtsstaats in der Privatrechtslehre. Stoll S. 134 ff.

4) Vgl. Richter Kundgebung J. W. 1924 S. 90; Gneist Rechtsstaat; auch Becker StW 1925 S. 550.

5) Maurus, Der moderne Verfassungsstaat als Rechtsstaat s. S. 109, 110; vor allem Schmidt, S. 180 ff.

Hier können wir zusammenfassen: der Rechtsstaatsgedanke ist die politische Forderung unserer Zeit nach einem Ausgleich zwischen Staatsallmacht und Eigenbereich des Einzelnen, bei der aber die Sicherung des Eigenbereichs des Einzelnen weniger in einer individualistischen Auffassung als in der Ueberzeugung verlangt wird, daß sie um des Staates willen notwendig ist als die Voraussetzung dafür, daß der Bürger im Staat nicht eine feindliche, ewig drohende Macht sieht, sondern den großen Körper seines Volkes, zu dem er sich gehörig fühlt, weil ihm sein gutes Recht gewiß ist. Dieser Ausgleich soll nicht durch Beschränkung der Staatszwecke, sondern durch Rechtssicherheit und Gerechtigkeit im öffentlichen Recht gewährleistet werden [1]).

Doch ist es mißlich, einen Begriff endgültig durch zwei solche unbestimmte Schlagworte zu bestimmen. Darum sei versucht, die letzte Begriffsbestimmung genauer in folgender Weise zu fassen: der Rechtsstaat ist derjenige Staat, in dem ein die gegenseitigen Rechte und Pflichten zwischen dem Staat, den übrigen öffentlichen Verbänden und den Einzelnen fest begrenzendes Verhältnis gewährleistet ist, das der Verschiedenheit des Lebensnotwendigen und der Leistungsfähigkeit bei den einzelnen Verbänden und Bürgern angemessen ist, aber gleiche Behandlung bei gleichen Verhältnissen verbürgt.

III. Mit dem erarbeiteten Begriff soll nun an das Steuerrecht herangetreten werden, um zu prüfen, wieweit und wodurch dieser Rechtsstaatsgedanke in ihm verwirklicht ist. Es ist klar, daß bei der weiten Fassung des Begriffs eine erschöpfende Behandlnng dieser Aufgabe über den Rahmen einer Doktorschrift hinausgeht. Eine Beschränkung ist notwendig; sie darf aber nicht mit einer Einengung des Rechtsstaatsbegriffs erkauft, sondern muß anders gefunden werden.

Es könnte, weil wir auch die Gerechtigkeit hier zu einem Begriffsmerkmal gemacht haben, auch das ganze materielle Steuerrecht unter dem Gesichtspunkt des Rechtsstaats betrachtet werden; es könnten die Steuertarife, die Steuerbefreiungen u. a. untersucht werden. Wollte die Arbeit dies, so würde sie eine Gesamtdarstellung des Steuerrechts erfordern. Die Arbeit, die aber auch bei der Einschränkung der Aufgabe keinen Anspruch darauf machen kann erschöpfend zu sein, wird darum zum größten Teil nur formelles Steuerrecht behandeln. Dagegen wird sie materielle Fragen, abgesehen von der Frage der Ersatz-, Erstattungs- und Vergütungsansprüche nur berühren, soweit sie mit diesem in engem Zusammenhang stehen. Ebenso können andere Rechtsgebiete, vor allem die Verfassungsgrundlagen, soweit sie die rechtsstaatlichen Einrichtungen des Steuerrechts beeinflussen oder sie ergänzen, meist nur gestreift werden [2]). Endlich soll das Finanzausgleichsrecht gänzlich beiseite ge-

---

1) Mehr oder minder ähnlich Anschütz, Staatsrecht S. 153; Merkel S. 27; Stein, Verwaltungslehre S. 296 ff.; 298; Rosin S. 3, 18; Stoll S. 141, 142.

2) Vgl. auch Wassertrüdinger D. St. Bl. 1924, 443.

lassen werden. Auch die besonderen Verhältnisse des Industriebelastungsgesetzes und Aufbringungsgesetzes sind nicht berücksichtigt. Für das Steuerstrafrecht muß die kurze, unbegründet vorausgenommene Erwähnung genügen, daß auch in ihm der Rechtsstaatsgrundsatz des Allgemeinen Strafrechts: nulla poena sine lege und ein ausreichender Rechtsschutz verwirklicht ist. — Die Geschichte wird jeweils zu den einzelnen sachlichen Abschnitten berücksichtigt werden, aber nur insoweit näher, als es sich um das eigentliche Steuerrecht handelt.

Erster Abschnitt: Die Steuerrechtssetzung.

I. Eine der Hauptforderungen des Rechtsstaats im Steuerrecht ist die Gesetzmäßigkeit der Steuern, ein Teil der allgemeinen Rechtsstaatsforderung der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung:

Der Eingriff, den die Steuer in den Eigenbereich des Einzelnen bedeutet, ist besonders hart und unmittelbar; darum soll gerade bei bei den Steuern der Einzelne nicht dem willkürlichen Ermessen der Behörde preisgegeben sein, sondern vielmehr der Behörde ihre Tätigkeit möglichst bis ins Einzelne durch Rechtssätze vorgeschrieben werden (Grundsatz des speziellen Gesetzes). — Diese Rechtssätze sollen weiterhin nicht von der Zentralverwaltung durch Verordnung, sondern durch formelles Gesetz gegeben werden (Grundsatz des formellen Gesetzes), weil die Zentralverwaltung aus politischen Gründen leicht zur Rücksichtslosigkeit neigt und nicht die gleichen Sicherheiten für eine parteilose objektive Willensbildung bietet wie die Gesetzgebung [1].

II. Diese Forderung der Gesetzmäßigkeit der Steuern ist, wie alle Rechsstaatsforderungen, erst im Laufe der Geschichte erkämpft worden:

A. Allerdings besaßen die Bürger zunächst, als die Steuern im Deutschen Reich aufkamen, einen ähnlichen, starken Rechtsschutz: Die Rechtsanschauung des Mittelalters, daß der Staat in den Rechtsbereich der Einzelnen nur mit ihrer oder zum wenigsten ihrer Vertreter Genehmigung eingreifen darf, wirkte sich auch auf dem Gebiet der Steuern aus [2]: soweit Reichssteuern überhaupt in Betracht kamen, mußten sie von den Reichsständen bewilligt sein. Aehnlich wurde den Landesherren nach schweren Kämpfen das neue Hoheitsrecht, Steuern zu fordern, nur insoweit zugestanden, als sie Verleihung durch das Reich oder Ersitzung nachwiesen oder die Landstände die Steuern bewilligt hatten [3]. — Später aber traten die Stände gänzlich zurück, und der allein mächtige Landesherr setzte sein Recht nach eigenem Belieben Abgaben zu verlangen unumschränkt durch.

---

1) Auch zum folgenden Hensel, Str. S. 25 ff. Otto Mayer, 2. Aufl. S. 388 ff.; 3. Aufl. S. 317 ff.

2) Vgl. Kern. S. 50.

3) Gneist S. 88 ff.; Otto Mayer § 3.

Dieser Absolutismus wurde erst gemildert, als sich die Gesetzmäßigkeit der Steuern durchzusetzen begann: schon früh wurde der Grundsatz des speziellen Gesetzes durch ins einzelne gehende Steuergesetze verwirklicht[1]). Der Grundsatz des formellen Gesetzes konnte sich erst Geltung verschaffen, nachdem sich seine Voraussetzung, die Trennung der Gewalten und damit der Gegensatz von formellem Gesetz und Verordnung, durchgesetzt hatte. Sobald aber diese Voraussetzung in den süd- und mitteldeutschen Staaten[2]) seit dem 2. Jahrzehnt des 19. Jahrhunderts, in Norddeutschland unter dem Druck der revolutionären Bewegung von 1848 durch die Einführung konstitutioneller Verfassungen und im neuen Reich in erhöhtem Maße durch die Reichsverfassung von 1871 geschaffen war, wurde auch der Grundsatz des formellen Gesetzes anerkannt. Ausdrückliche gesetzliche Anerkennung fand der Grundsatz des formellen Gesetzes, ebenso wie der des speziellen Gesetzes allerdings nur in der preußischen[3]), nicht in der Reichsverfassung. Aber unter dem Einfluß von Wissenschaft und Volksvertretung wurde auch dieser Grundsatz allgemeines Gewohnheitsrecht. Für die folgerichtige Durchführung des Grundsatzes des formellen Gesetzes war neben den bereits zu Anfang dieses Abschnittes dargelegten Gründen vor allem das politische Machtstreben der Volksvertretungen ausschlaggebend, sich das ausschließliche Recht, Steuern zu bewilligen und hierdurch auch eine mittelbare Ueberwachung der Staatsausgaben vorzubehalten, die dort von besonderer Bedeutung war, wo nicht wie im Reich ein formelles Ausgabenbewilligungsrecht bestand. Dabei unterstützte die gesetzgebenden Faktoren die noch nicht ganz aus dem politischen Gedächtnis geschwundene Ueberlieferung des alten Steuerbewilligungsrechtes der Stände.

B. Dieser Entwicklung entsprechend hatte sich die Steuerrechtssetzung im neuen Kaiserreich vor dem Weltkriege etwa in folgender Weise gestaltet:

Jede Steuer bedurfte grundsätzlich eines formellen Gesetzes, das, soweit es sich um Reichssteuern handelte, durch das Zusammenwirken von Reichstag und Bundesrat zustande kam, soweit Landessteuern in Betracht standen, im Wege der Landesgesetzgebung erlassen wurde. Die Beschlußfassung der Gemeinden, Kreise und Provinzen in Ausübung ihres Besteuerungsrechts[4]) ähnelte der Gesetzgebung von Land und Reich. Nur in seltenen Fällen konnte eine Steuerpflicht durch Verordnung, die stets als Rechtsverordnung auf einer gesetzlichen Ermächtigung beruhen mußte, begründet werden[5]). Die Ermächtigung zu Ausführungsbestimmungen gab hierzu kein Recht; sie bedeutete vor allem die Er-

1) Vgl. z. B. Edikt über die Einführung einer allgemeinen Gewerbesteuer 28. X. 1810. Stempelgesetz 20. XI. 1810.
2) Gneist S. 191 ff.
3) Preußische Verfassung 31. I. 1850 Art. 100.
4) Kommunalabgabengesetz § 1; Kreis- und Provinzialabgabengesetz § 1.
5) Vgl. Reichszolltarif 15. VII. 1879 § 6; Tabaksteuergesetz 16. VII. 1879 § 27.

mächtigung zu allgemeinen Verwaltungsvorschriften; weiterhin berechtigte sie zwar auch zu Rechtsverordnungen, aber nur insofern die Ausführungsbestimmungen die im Gesetz festgelegten Rechte und Pflichten der Bürger im einzelnen näher bestimmen und ergänzen konnten. Ob, wo es sich um Reichssteuern handelte, für solche Ausführungsbestimmungen, die Rechtsverordnungen waren, eine allgemeine gesetzliche Ermächtigung in Art. 7 Ziffer 2 der alten RV schon enthalten war, oder ob hier nur Verwaltungsverordnungen gemeint waren, war bestritten[1]); die letzte Ansicht dürfte die richtige sein. Doch war dieser Streit für das Steuerrecht weniger wichtig, weil fast alle Reichssteuergesetze in den Schlußbestimmungen eine besondere Ermächtigung zu Ausführungsbestimmungen schlechthin enthielten. Eine solche fand sich auch fast stets in den Steuergesetzen der Länder für den Finanzminister[2]).

C. Diese feste normale Regelung, daß Grundlage jeder Steuer ein durch Ausführungsbestimmungen in nebensächlichen Einzelheiten und inneren Verwaltungsfragen ergänztes Gesetz ist, erhielt ihre erste schwere Erschütterung im Weltkrieg: der Krieg forderte auf allen Gebieten scharfe und schnelle Maßnahmen. Das alte Gesetzgebungsverfahren: Zusammenwirken von Bundesrat und Reichstag war, zumal viele Reichstagsmitglieder im Felde standen, zu schwerfällig, um immer schnell genug zu arbeiten. Man entschloß sich darum, das Gesetzgebungsverfahren weitgehend durch eine Verordnungsgewalt des Bundesrats zu ersetzen. Den entscheidenden Schritt tat hier das Gesetz vom 4. August 1914, das den Bundesrat zu wirtschaftlichen Maßnahmen ermächtigte. Die Flut von Verordnungen, die sich nun über das Reich ergoß, ist allen noch in Erinnerung. Die wichtigen großen Steuergesetze wurden allerdings immer noch unter Mitwirkung des Reichstags beschlossen; steuerrechtliche Verordnungen waren auf Grund des Ermächtigungsgesetzes gegenüber anderen wirtschaftlichen Maßnahmen selten, wenngleich auch sie nicht fehlten[3]): der Grundsatz, daß Grundlage jeder Steuermaßnahme ein formelles Gesetz sein soll, war zu festes Gewohnheitsrecht geworden, um mit einem Schlage zu zerbrechen; allein er war für die Zukunft durch diese weitgehende allgemeine Ersetzung der ordentlichen Gesetzgebung durch eine Verordnungsgewalt erschüttert. Das zeigte sich bald darin, daß der Reichstag in den Steuergesetzen dem Bundesrat große Befugnisse einräumte: ein wichtiges Beispiel ist hier § 18 des Reichs-

---

1) Vgl. Anschütz, Reichsverfassung Art. 77 Anm. 1. a. A. Hensel S. 28 Anm. 1; vor allem RFH 10, 272 ff. unter Berufung auf Laband, Staatsrecht, 5. Aufl. II S. 91, 92; Hatschek Staatsrecht Bd. I S. 30 und zahlreiche andere; auch viele RG-Entscheidungen und RFH 1, 199; 2, 162.

2) Vgl. z. B. Kommunalabgabengesetz § 97; Kreis- und Provinzialabgabengesetz § 37; Gewerbesteuergesetz § 83.

3) Bekanntmachung über Sicherung einer Umsatzsteuer auf Luxusgegenstände vom 2. V. 1918.

finanzhofgesetzes[1]) in dem die einstweilige Regelung des Verfahrens vor dem Reichsfinanzhof einschließlich der Regelung von Kosten und Fristen dem Bundesrat zugewiesen wurde, der diese Regelung in der Reichsfinanzhofordnung vom 21. 9. 1918 traf. — Weiter seien hier die Härteparagraphen der Kriegsabgabengesetze erwähnt, die es dem Bundesrat oder auch der obersten Landesfinanzbehörde im Einvernehmen mit dem Reichsfinanzminister anheim stellten, die Steuern im Einzelfall zu ermäßigen oder aufzuheben[2]). — Bei all diesem wußte allerdings der Reichstag übermäßigen Forderungen gegenüber doch seine Rechte zu wahren: das von den Bundesregierungen für den Bundesrat beanspruchte Recht authentischer Interpretation der Reichssteuergesetze wurde von ihm verworfen[3]).

III. A. Diese erschütterten Verhältnisse findet der Umsturz vor, der durch die Revolution von 1918 über das Reich hereinbricht. Es war vorauszusehen, daß er in der eingeschlagenen Richtung einer Lockerung der gesetzlichen Bindung weiterdrängen würde.

a) Es kann hier nicht die allgemeine Verfassungsfrage untersucht werden, wie weit der nun eingeführte Parlamentarismus, der von vielen zu einer Hauptforderung des Rechtsstaats gestempelt war, überhaupt dem rechtsstaatlichen Gedanken einer gesetzmäßigen Bindung der Verwaltung widerspricht, indem er seine Voraussetzung, die Trennung der Gewalten, dadurch erschüttert, daß die Regierung zu einem abhängigen Ausschuß des gesetzgebenden Parlaments gestaltet wird. Es kann hier zunächst auch nicht geprüft werden, wie weit dieser Zweifel und andere Bedenken die Forderung neuer rechtsstaatlicher Sicherheiten gegen die Allmacht der Parlamentsmehrheit berechtigt machen, die vielleicht in einer verstärkten Stellung der Rechtsprechung gefunden werden können[4]). Dies alles muß dahingestellt bleiben, und nur das kann festgehalten werden, daß die Einführung des Parlamentarismus ein Hauptgrund dafür ist, daß der Reichstag die Gesetzgebung, die ihm nun allein obliegt, immer mehr durch Ermächtigungen der Verwaltungsbehörden zu weiter Verordnungsgewalt aus der Hand gibt. Denn nur so lange betont ein Parlament die Notwendigkeit eines formellen Gesetzes als Grundlage jedes in Freiheit und Eigentum eingreifenden Verwaltungsaktes, als es einer selbständigen Regierung gegenüber steht. Sobald jedoch die Parlamentsmehrheit weiß, daß die Regierung aus ihren Vertrauensleuten besteht, die sie jederzeit, wenn sie ihr nicht zu Willen

---

1) Gesetz über die Errichtung eines Reichsfinanzhofes und über die Reichsaufsicht über Zölle und Steuern 26. VII. 1918. vgl. ferner Gesetz über Besteuerung des Personen- und Güterverkehrs 8. IV. 1917 § 15.

2) S. u. S. 26 ff. Ferner Gesetz gegen die Steuerflucht 26. VII. 1918 § 21; Kriegssteuergesetz 21. Juni 1916 § 36; Kriegsabgabengesetz 26. VII. 1918 § 40; Kriegsabgabengesetz 1919 § 35; Gesetz über Kriegsabgabe von Vermögenzuwachs 10. IX. 1919 § 24.

3) Vgl. Strutz, JW 1918, 641.

4) S. u. S. 36/37 und Goldschmidt JW 1924 S. 245.

sind, zurückrufen kann, ist sie eher geneigt, der Regierung nicht ihre Tätigkeit durch Gesetze zu befehlen, sondern es ihr mehr oder minder zu überlassen, sich selbst die Wege durch Verordnung vorzuzeichnen [1]). Hierzu [2]) wird vor allem ein Parlament sich dann leichter bereit finden, wenn die von der Regierung geplanten Maßnahmen für das Volk schwer drückend, aber unumgänglich sind, wie es die Steuerbelastung der letzten Jahre war, die noch so sehr erhöht werden konnte und doch nicht mit den steigenden Ausgaben Schritt zu halten vermochte. Das Parlament wälzt nach Möglichkeit die Verantwortung für solche lästigen, notwendigen Dinge auf die Regierung ab; denn seine Parteien fürchten die Mißgunst der Wähler. — Weiter kommt als Grund für die ungeheure Ausdehnung der Verordnungen nach 1918 hinzu, daß das Gesetzgebungsverfahren durch die Weimarer Verfassung noch schwerfälliger geworden ist: es konnte nicht schnell genug den Ausgabenbedarf, der durch die Kriegsentschädigungs-Verpflichtungen und die mangelhafte Sparsamkeit, vor allem durch die Beamtenvermehrung, dann im Ruhrkampf immer mehr anwuchs, durch Steuern decken. Wichtiger noch war, daß dies Gesetzgebungsverfahren nicht mit dem Währungsverfall wettlaufen konnte. Die beschlossenen Steuern waren, so hoch sie zuerst erschienen, zur Zeit ihrer Hebung gänzlich entwertet. Darum verabschiedete man, soweit man nicht die Regelung gänzlich den Regierungsverordnungen überließ, die Steuergesetze eilig, indem man nur die Grundlinien festlegte, deren Ausarbeitung und Anpassung an die vielgestaltigen und schnell wechselnden Verhältnisse man der Regierung zuwies.

b) Will man im einzelnen darstellen, wie sich die Zuständigkeit zur Steuerrechtsetzung nach 1918 verteilt hat, so ergibt sich etwa folgendes Bild:

Grundsatz ist geblieben, daß jede Steuer eines formellen Gesetzes bedarf. Dieser Grundsatz besteht nach wie vor für das Reich nur gewohnheitsrechtlich. Allerdings könnte man in Art. 134 RV seine verfassungsmäßige Festlegung erblicken [3]). Man wird aber diesen Artikel wohl richtiger dahin auffassen, daß er nur die gleichmäßige Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als gesetzgeberische Richtlinie für die zukünftigen Steuergesetze aussprechen will [4]). — Die formellen Steuergesetze kommen im ordentlichen Gesetzgebungsverfahren der Reichsverfassung zustande, wobei indes zu beachten ist, daß nach Art. 73 Abs. 4 nur der Reichspräsident befugt ist, einen Volksentscheid über Abgabengesetze herbeizuführen.

Diese Steuergesetze werden für den inneren Verwaltungsdienst durch Verwaltungsverordnungen des Reichsfinanzministers ergänzt, der zu solchen durch die allgemeine, in jedem Steuergesetz enthaltene Ermächtigung zu Ausführungsbestimmungen berechtigt ist. Wo diese ein-

1) Gneist S. 172 ff.
2) Vgl. auch zum folgenden Schranil S. 15; Hensel, Str. S. 27 ff.
3) Anschütz RV Art. 134 Anm. 3.
4) Wassertrüdinger D. St. Bl. 1924, 443.

mal fehlen sollte, kommt die allgemeine Ermächtigung der Reichsregierung Art. 77 RV[1]) in Betracht, sowie die aus § 8 Abs. 2 AO[2]) sich ergebende Befugnis des Reichsfinanzministers zum Erlaß von Dienstanweisungen. Diese Verwaltungsverordnungen interessieren hier jedoch weniger, weil sie kein Recht für den Bürger schaffen, wie es die Rechtsverordnungen tun, die die formellen Steuergesetze im Verhältnis von Verwaltung und Einzelnem ergänzen oder gar ersetzen.

Die ungeheure Ausdehnung der Rechtsverordnungen in den letzten Jahren ist schon genügend betont. Die Gefahr dieser Entwicklung liegt weniger in einer drohenden steuerlichen Ueberlastung, die bei unserer Lage doch nur gemildert, aber nicht beseitigt werden kann, als darin, daß die ermächtigten Behörden nicht die gleichen Garantien für eine parteilose gleichmäßige Verteilung der Lasten bieten wie die Gesetzgebung. Vor allem ist es bedenklich, daß die Vorbereitung der Verordnungen der Oeffentlichkeit entzogen ist. Leicht können hierbei politisch schwächer vertretene Interessen unberücksichtigt bleiben. Z. B. wurde 1924 dem Einzelhandel eine Ermäßigung der Umsatzsteuer von 0,7 bis 1,2% zugestanden, während die gleichberechtigten Forderungen des Handwerks nicht durchdrangen[3]).

c) Allerdings werden die vielen Bedenken gegen die Ausdehnung der Verordnungsgewalt dadurch gemildert, daß bei den Ermächtigungen bestimmte Sicherungen vorgesehen sind, die, soweit sie nicht nur innerpolitischem Machtstreben entspringen, eine möglichst sachgemäße parteilose Handhabung der Verordnungsgewalt verbürgen sollen.

Zunächst läßt man bei der Wahl des Ermächtigten manchmal Vorsicht walten, wenn auch heute weniger als vor 1918. Vor 1918 wurde im Reich meist der Bundesrat ermächtigt, der auch am normalen Gesetzgebungsverfahren gleichberechtigt mit dem Reichstag beteiligt war; es lag hier also weniger eine Uebertragung als eine Beschränkung der Rechtssetzung auf den Bundesrat vor. Heute ermächtigt man demgegenüber fast stets den Reichsfinanzminister, ein reines Verwaltungsorgan. Es finden sich zwar auch Fälle, in denen Reichsrat oder Reichsregierung ermächtigt sind[4]). Doch ist auch die Reichsregierung nur Verwaltungsorgan. Außerdem bedeutet ihre Ermächtigung häufig die Ermächtigung nicht ausschließlich des Plenums, sondern des jeweils zuständigen Ministers, also für Steuerfragen des Reichsfinanzministers[5]); und zwar wird man dies dort annehmen, wo es sich nicht um speziell steuerrechtliche, sondern allgemeine, auch zu steuerrechtlichen Verordnungen verwendbare Ermächtigungen[6]) handelt, soweit die erlassenen Verordnungen

1) Anschütz, RV Art. 77.
2) B. zu § 8 AO Anm. 4; Hensel Str. S. 29.
3) Bühler, J. W. 1924 S. 501.
4) Auch Bewertungsbeirat, vgl. § 22 Abs. 5 Rbg.
5) Becker, St. W. 1925 S. 1 ff. a. A. RFH 15, 163.
6) z. B. die Ermächtigungsgesetze von 1923.

nicht von allgemeiner politischer Bedeutung sind[1]); dagegen ist bei einer Ermächtigung der Reichsregierung in den besonderen Steuergesetzen[2]) wohl nur das Plenum, nicht der Reichsfinanzminister betraut. Was den Reichsrat angeht, so ist er zwar Gesetzgebungsorgan, aber weit geringer an der Gesetzgebung beteiligt als der Bundesrat.

Eine weitere Sicherung bei der Begründung einer Verordnungsgewalt besteht darin, daß die Zustimmung anderer Organe zu den Verordnungen des Ermächtigten gefordert wird. Sehr häufig findet sich das Erfordernis einer Zustimmung des Reichsrats zu Verordnungen des Reichsfinanzministers[3]). In einigen Fällen wird die Zustimmung anderer Minister verlangt[4]). In weiteren Fällen ist die Hinzuziehung von Sachverständigen[5]) vorgeschrieben, oder es müssen die obersten Landesfinanzbehörden[6]) gehört werden. Häufig sichern sich der Reichstag oder Reichsrat einen Einfluß auf die Ausübung der Verordnungsgewalt dadurch, daß sie dem Ermächtigten einen Ausschuß an die Seite geben[7]), der manchmal sogar öffentlich berät[8]). Nicht selten findet sich auch vor allem bei der Erteilung außerordentlicher Befugnisse die Verpflichtung des Ermächtigten, alle getroffenen Anordnungen sofort dem Reichstag oder Reichsrat zur Kenntnis zu bringen und auf Verlangen aufzuheben[9]).

Alle genannten Sicherungen[10]) können verstärkt werden, indem man sie miteinander beliebig verbindet.

d) Es ist schwer, die Ausdehnung der Steuerverordnungsgewalt nach 1918 zu überblicken. Man kann dies nur in der Weise, daß man den vielgestaltigen Ermächtigungen Zwang antut und sie in Gruppen ordnet. Das soll im folgenden versucht werden.

1. Eine wichtige Gruppe von Ermächtigungen läßt sich unter dem Ausdruck Ausführungsermächtigungen zusammenfassen. Hierher ist jedoch nicht Art. 77 RV zu rechnen. Für diesen ist es nach Wortlaut und Entstehungsgeschichte[11]) noch weit eher wie für Art. 7 Ziffer 2 der alten RV zu verneinen, daß er auch zum Erlaß von Rechtsverordnungen zur Ausführung der Reichsgesetze berechtigt[12]). Dagegen wird man für die

---

1) Vgl. Geschäftsordnung der Reichsregierung, § 18 Nr. 2a auch § 25 Abs. 2.

2) z. B. Aenderungsgesetz für Verbrauchssteuern, Art. 6 § 1, § 7a.

3) Vgl. AO § 108 Abs. 2; 315, § 463 Rbg § 86.

4) § 32, 41 Rbg. § 28 Abs. 2 Einkstg.

5) § 32 Rbg.

6) § 16 Abs. 5; § 26 Abs. 4 AO; § 19 Ziff. 2 Rbg.

7) § 452 AO; Becker § 2 Anm. 1 AO; § 19 Kapitalfluchtgesetz; Ermächtigungsgesetz 8. Dez. 1923 § 1 Abs. 1, Abs. 3; Aend. Verk. St. Art. IV § 1, § 13 (hier auch ein Ausschuß des Reichswirtschaftsrates).

8) Vgl. Gesetz vom 6. II. 1921 RGBl S. 139. Anders Ermächtigungsgesetz 8. Dez. 1923 § 1 Abs. 1 und die meisten Gesetze.

9) z. B. Ermächtigungsgesetz 8. Dez. 1923 § 1 Abs. 2, 13. Okt. 1923 § 1 Abs. 3.

10) Weitere Beispiele im folgenden.

11) Vgl. Anschütz, Art. 77 RV.

12) RFH 10, 272; Hensel A. f. ö. R. n. F. 6 S. 335. a. A.: Bühler, D. St. Bl. 4 S. 145, 220, 310 mit Literatur und Beispielen.

allgemeinen Ermächtigungen der einzelnen Steuergesetze zu Ausführungs- oder Durchführungsbestimmungen[1]) bejahen müssen, daß sie nicht nur zu Verwaltungs- sondern auch zu Rechtsverordnungen ermächtigen. Doch ist dies dahin einzuschränken[2]), daß Ausführungsbestimmungen, die Rechtsverordnungen sind[3]), das Gesetz nicht ändern, sondern nur innerhalb der aufgestellten Richtlinien ergänzen dürfen, wo das Gesetz eine solche Ergänzung ausdrücklich[4]) oder stillschweigend vorsieht oder eine unbeabsichtigte Lücke läßt[5]). Die Ausfüllung unbeabsichtigter Gesetzeslücken durch Ausführungsrechtsverordnungen[6]) ist bei der Häufigkeit von Lücken in den schlecht durchgearbeiteten Gesetzen der letzten Jahre[7]) gegenüber der sonst entstehenden Rechtsunsicherheit das geringere Uebel, wenngleich sie eine weitere Ausdehnung der Verordnungsgewalt der Exekutive darstellt; auch läßt sie sich auf eine Analogie zu den häufigen Einzelermächtigungen zur Ausfüllung beabsichtigter Lücken[8]) stützen. Zu weit gegangen[9]) ist es aber, hieraus ein Recht der ausführenden Gewalt zu folgern, echte Gesetzeslücken schlechthin durch Ausführungsbestimmungen mit Rechtsverordnungscharakter auszufüllen; dieses Recht erstreckt sich vielmehr ohne weiteres nur auf unbeabsichtigte Lücken, dagegen auf beabsichtigte nur, soweit das Gesetz eine besondere Ermächtigung oder ausdrücklich oder stillschweigend eine Ergänzung durch Ausführungsbestimmungen vorsieht. Wo die gesetzliche Regelung dies absichtlich unterläßt und lückenhaft bleibt, darf die Verwaltung nicht durch Rechtsverordnungen der Rechtsprechung die Hände binden. Rechtsverordnungen, die diese Grenze überschreiten, sind ungültig; weder Bürger noch Gerichte brauchen sie beachten.

Eine unzulässige Bindung der Rechtsprechung bedeutet es weiterhin, ein Recht der Verwaltung, die Steuergesetze maßgeblich auszulegen, auch dort anzuerkennen[10]), wo ein solches nicht ausdrücklich im Gesetz vorgesehen ist[11]). Der Reichsfinanzminister ist nur berechtigt, allgemeine Auslegungsanweisungen nach seiner Rechtsauffassung den Verwaltungs-

---

1) z. B. § 34 Stüg; § 116 Eink. Stg.; § 31 Körp. Stg.; § 86 Rbg.; § 25 Gesetz über Vermögens- und Erbschaftssteuer; § 463 AO usw. B nr. § 463.

2) Bühler, D. St. Bl. 4, 145, 220, 310; Becker AO § 2 Anm. 1 Abs. 1; § 463 AO Anm. Abs. 3; RFH 2, 162; 14, 212; 6, 79 u. a.

3) z. B. § 3, 7, 11, 12 Ausführungsbest. zum RNO.

4) z. B. AO § 104 Abs. 2; 168, 194—96.

5) Aehnlich Rechtspr. d. OVG und des RFH, schwankend die des RG bei Bühler D. St. Bl. 4, 145, 220, 310; RFH 5, 337.

6) Hensel, A. f. ö. R. n. F. 6, 336; ders. Steuerrecht 29.

7) Zwack, Lücken im Recht Z. f. Z. 1924, 107; Rheinstrom, eine Lücke im Gesetz St. W. IV, 501.

8) S. u. S. 25.

9) A. f. ö. R. n. F. 6 S. 336 ff.

10) Wie hier RFH 1, 199 unter Berufung auf Laband, Staatsrecht, 5. Aufl. Bd. II S. 88; zu weitgehend Hensel, A. f. ö. R. n. F. 6 S. 336 u. RFH 7, 295, 297.

11) Vgl. Eink. Stg. § 36 Abs. 4.

behörden in Erlassen vorzuschreiben[1]), die, wenn sie auch eine erhöhte Autorität genießen, für die Gerichte keine Rechtsverbindlichkeit besitzen. Es ist im einzelnen oft schwer zu scheiden und muß der Rechtsprechung überlassen bleiben, was bloße Auslegung, Rechtsansicht und was schon Lückenausfüllung, Rechtsbestimmung ist, was also nur durch unverbindlichen Erlaß, nur durch Verwaltungsverordnungen, und was innerhalb der eben festgelegten Grenzen durch bindende Ausführungsrechtsverordnung geregelt werden kann. Umso bedenklicher ist es[2]), weil es unnötige Verwirrung bringt, wenn der Reichsfinanzminister in Fällen, wo es sich um die Regelung der Wirkung ganzer Gesetzesbestimmungen, z. B. von Wertermittelungsvorschriften, also zweifellos um Lückenausfüllung handelt, diese Regelung nicht durch Ausführungsrechtsverordnungen, sondern durch Erlasse vornimmt[3]). Es besteht hierbei auch die Gefahr, daß wenn ein solcher Erlaß vom RFH nicht gebilligt wird, unzählige Veranlagungen rückgängig zu machen sind. Es sollte hier darum scharf geschieden werden.

Zu den Ausführungsermächtigungen sind neben den allgemeinen Ermächtigungen zu Ausführungsbestimmungen diejenigen Ermächtigungen zu rechnen, in denen das Gesetz einzelne, mehr oder minder wichtige Dinge der Verordnungsgewalt des Reichsfinanzministers oder einer anderen Behörde zu näherer Regelung überläßt, während es selbst nur einige Richtlinien festlegt[4]). Man ist in der Erteilung solcher Ermächtigungen nach 1918 außerordentlich freigiebig gewesen[5]) und hat ihnen manchmal außerordentlich wichtige Dingen überlassen[6]). Man hatte keine Ruhe, die Gesetze gründlich durchzuarbeiten. Viele Gesetze bestehen fast ausschließlich aus Paragraphen, die jeweils Richtlinien mit Ermächtigungen zur Einzelregelung enthalten[7]). — Demgegenüber bedeuten die Gesetze der Steuerreform vom August 1925 einen wesentlichen Fortschritt: die Gesetze sind zum größeren Teil wieder genügend durchgearbeitet. Allerdings finden sich auch in ihnen noch sehr häufig Ermächtigungen der erwähnten Art[8]), doch wird man diese kaum ganz entbehren können, wenn man das Gesetz nicht mit Einzelheiten überladen und unbrauchbar machen will. — Aus diesem letzten Gesichtspunkt lassen sich, soweit sie sich nicht aus der nach 1918 üblichen Ueber-

---

1) z. B. Erlaß 3. Sept. 1920, R. St. Bl. S. 535 und R. St. Bl. 1920 S. 224.
2) Vgl. Bühler, D. St. Bl. 4 S. 145, 220, 310.
3) z. B. Erlaß R. St. Bl. 1920 S. 173, 525.
4) z. B. AO § 16 Abs. 5, § 26 Abs. 4, § 102 Abs. 2, § 112, 113, 119, 216, 315, auch 215. Vgl. Hensel, Str. S. 30.
5) z. B. Die Ermächtigungen zu Nachsteuerordnungen im Gesetz vom 8. IV. 22.
6) z. B. § 26 Abs. 4; § 16 Abs. 5 AO.
7) Vgl. Gesetze vom 9. VII. 23, vor allem Biersteuergesetz, Kohlensteuergesetz 20. III. 23.
8) z. B. Eink. Stg. § 28, 48, 61, 62, 70 Abs. 5, 82; Körp. Stg. § 7 Abs. 2; 10 Abs. 2; Rbg. § 16 Ziff. 3; § 32, 41, 44, 55, und zu diesen § 86; ferner § 84, 85. Aend. Verk. St. Art. 4 § 13; Aendg. Verbr. St. Art. 3 § 5.

eilung der Gesetzgebung erklären, auch die nicht selten besonders weitgehenden Ermächtigungen zu Ueberleitungsvorschriften [1]) rechfertigen: die Fragen, die durch sie zu regeln sind, verlieren sich, auch wenn sie wichtig sind, sehr ins einzelne und sind von beschränkter Dauer. — Bei den Ueberleitungsermächtigungen seien die Ermächtigungen, den Zeitpunkt des Inkrafttretens eines Gesetzes festzusetzen [2]), erwähnt.

Endlich sind unter der Gruppe der Ausführungsermächtigungen diejenigen Ermächtigungen einzureihen, die den Reichsfinanzminister berechtigen, die in einem Aenderungsgesetz getroffenen Aenderungen eines Gesetzes in das Gesetz hineinzuarbeiten und das Gesetz in neuer Paragraphenfolge zu veröffentlichen [3]). Solche Paragraphierungsermächtigungen sind ein geeignetes Mittel, die notwendige schnelle Verabschiedung von Aenderungen zu ermöglichen, und es doch nicht bei Verweisungen zu belassen, sondern die im Interesse der Rechtsklarheit erforderliche neue Bearbeitung des Gesetzes sicherzustellen. Bedenklich weit geht jedoch § 452 AO, der es dem Reichsfinanzminister im Einvernehmen mit dem Reichsrat und einem Reichstagsausschuß frei überließ, viele Steuergesetze an die AO anzupassen, ohne daß man sich die Zeit genommen hatte, die notwendigen Aenderungen durch Gesetz festzulegen.

2. Neben die Gruppe der Ausführungsermächtigungen, die nur Ergänzungen des Gesetzes erlauben, läßt sich eine zweite Gruppe von Ermächtigungen stellen, die man als Aenderungsermächtigungen bezeichnen kann, weil sie auch Aenderungen des Gesetzes gestatten [4]).

Zunächst sind hierher die Retorsionsermächtigungen zu stellen, d. h. diejenigen Ermächtigungen, die den Reichsfinanzminister berechtigen, Angehörige eines Staates, der Reichsangehörige schwerer belastet als eigene Staatsangehörige oder Angehörige der meistbegünstigten Nationen, ebenfalls im Inland höher zu besteuern, als es das Gesetz eigentlich vorsieht [5]). Solche Ermächtigungen sind gerade heute als Druckmittel bei der internationalen Regelung der Besteuerung besonders notwendig, wo wir in der Außenpolitik nur über wirtschaftliche Machtmittel verfügen.

Wichtiger sind die Härteermächtigungen. Sie wurden aus den Kriegsabgabegesetzen übernommen [6]), weil sie heute sicherlich ebenso er-

---

1) Gesetz über Vermögens- und Erbschaftssteuer Art. 2 § 3 Abs. 3, vor allem AO § 444 Abs. 3; hierzu B Anm. 3; Anwendungsbeispiele: Verordnung 9. I. 21, 25. I. 21, 30. VIII. 21, 11. X. 21 u. a.

2) z. B. Aendg. Verbr. St. Art. 6 § 4.

3) S. u. S. 32 z. B. Gesetz zur Aenderung der Erbschaftssteuer 20. VII. 22 Art. 3; Gesetz zur Aenderung des Kapitalverkehrssteuergesetzes 9. VII. 23 Art. 4; Gesetz über Vermögens- u. Erbschaftssteuer § 2; Aendg. Verk. St. Art. 7 § 1, 2; Aendg. Verbr. St. Art. 2 § 105; Art. 4; Art. 6 § 4; Gesetz zur Aenderung des Finanzausgleichs 10. VIII. 25 § 12.

4) Bühler, D. St. Bl. 4 S. 145, 220, 310.

5) Eink. Stg. § 4; Körp. Stg. § 8.

6) S. o. S. 20. Im Vorkriegsrecht nur Erlaßvorschriften aus bestimmtem Grunde für bestimmte Steuerart. Preuß. Grundsteuergesetz 1861 § 52; Preuß. Gewerbesteuergesetz 1891 § 44; Tabaksteuergesetz 1900 § 34 u. a. Vgl. O. Mayer, 3. Aufl. S. 336.

forderlich wie zur Zeit des Krieges sind; der erhöhte Steuerdruck preßt ein wirtschaftlich geschwächtes Volk; es muß Mittel und Wege geben, ihn in besonders harten Fällen oder Gruppen von Fällen zu mildern oder gar aufzuheben.

Soweit diese Ermächtigungen wie die der Kriegsabgabengesetze nur Erlaß oder Ermäßigung der Steuern im Einzelfalle gestatten[1]), stellen sie streng genommen, keine Erweiterung der Verordnungsgewalt dar; denn weder Erlaß noch Ermäßigung noch allgemeine Anweisungen zu solchen an die Finanzämter schaffen objektives Recht für den Bürger[2]). Es handelt sich hier nur um eine Durchbrechung des Rechtsstaatsprinzips, daß der Steuertatbestand allein durch Gesetz zu regeln ist, um eine Berechtigung der Verwaltung, sich unter gewissen Umständen vom Gesetz zu entbinden. — Am weitestens geht in dieser Beziehung § 108 Abs. 1 AO[3]), der dem Reichsfinanzminister ganz allgemein erlaubt, Steuern zur Vermeidung von Unbilligkeiten zu erlassen, sie zu erstatten oder anzurechnen und diese Befugnis für bestimmte Arten von Fällen den Landesfinanzämtern oder Finanzämtern zu übertragen, was durch eine Verfügung[4]) geschehen ist. Es ist mit Recht darauf hingewiesen, daß eine solche Generalermächtigung zu Verfügungen gegen das einzelne Gesetz Gefahren birgt[5]), doch ist sie heute in der Praxis kaum zu entbehren[6]). Es darf hier wie überall nicht vergessen werden, daß die rechtsstaatliche Sicherung der Rechtssicherheit und Gerechtigkeit nicht immer durch das Gesetz gegeben werden kann, sondern vor allem auch in dem Aufbau einer vertrauenswerten Verwaltung liegen muß.

Im Gegensatz zu den Härteermächtigungen für den Einzelfall berechtigen die Ermächtigungen, für ganze Gruppen von Fällen allgemein Steuerbefreiung, Ermäßigung, Erstattung oder Anrechnung aus Billigkeitsgründen vorzusehen, zur Schaffung objektiven Rechts durch Rechtsverordnungen[7])[8]). Der wichtigste Fall dieser Art ist § 108 Abs. 2 AO. Diese Befugnis des Reichsfinanzministers gibt weniger zu Bedenken Anlaß als § 108 Abs. 1 AO, wenngleich sie weitergeht, weil die Milderungsverordnungen veröffentlicht werden müssen und nicht

---

1) z. B. Kriegsabgabegesetz 1919 § 35; Kriegsabgabegesetz von Vermögenszuwachs, 10. IX. 19 § 24 Abs. 2.

2) Vgl. Bühler, D. St. Bl. 4 S. 145, 220, 310 und die dort angeführten RFH-Entscheidungen. B zu AO § 108 Anm. 3.

3) Andere Einzelbeispiele: § 9 Stüg.

4) Allgemeine Verfügung vom 29. XI. 23 zur Uebertragung von Zuständigkeiten auf die Landesfinanzämter und Finanzämter.

5) Hensel Str. S. 26.

6) B AO § 108 Anm. 2.

7) z. B. § 115, Eink. Stg.; § 16 Umsatz Stg. 1919.

8) Vgl. Bühler, D. St. Bl. 4 S. 145, 220, 310 unter Berufung auf Herrnritt, Grundlehren S. 34; Anschütz RV S. 157; Hubrich, Verfassungsrecht S. 175 ff.; Hensel, A. f. ö. R. n. F. 6 S. 343 und die dort angegebenen RFH-Entscheidungen; RFH 7, 91 u. a. B zu § 108 Anm. 5 und die angeführten RFH-Entscheidungen.

wie die Maßnahmen gemäß § 108 Abs. 1 AO im Innern der Verwaltungen verborgen bleiben. Ueberdies ist der Reichsfinanzminister in Abs. 2 an die Zustimmung des Reichsrats gebunden. Daß auch der § 108 Abs. 2 AO heute kaum zu entbehren ist, bezeugen die außerordentlich zahlreichen Beispiele seiner Anwendung [1]).

Soweit die Ermächtigungen zu Gesetzänderungen weder Retorsions- noch Härteermächtigungen sind, sind sie zumeist zur Anpassung der Gesetze an die wechselnden Verhältnisse gegeben [2]). Allerdings berechtigen solche Anpassungsermächtigungen häufig nicht nur zur Gesetzesänderung, sondern auch zur Setzung gänzlich neuen Rechts [3]). Heute sind die Anpassungsermächtigungen seltener geworden, da die Verhältnisse sich wieder beständiger gestaltet haben, doch fehlen sie nicht [4]). In der Inflationszeit waren sie vor allem ein oft versuchtes, aber doch ungenügendes Mittel [5]), um der Rechtsetzung im Wettlauf mit der Geldentwertung die nötige Schnelligkeit zu verleihen, ehe man sich zögernd dazu entschloß, alle Steuern auf Goldrechnung zu stellen, wie es mit den Zöllen schon seit 1919 geschehen war.

3. Weiter noch als alle erwähnten Ausführungs- und Aenderungsermächtigungen gehen die Ermächtigungsgesetze [6]), die mehr oder minder allgemein die Rechtssetzung auf eine Verordnungsgewalt übertragen. Das Ermächtigungsgesetz des Bundesrats hatte Schule gemacht. Zunächst erhielten wir die drei Gesetze [7]), die die Reichsregierung im Einverständnis mit dem Staatenausschuß oder dem Reichsrat und einem Nationalversammlungs- oder Reichstagsausschuß zu den für den Uebergang von der Kriegs- zur Friedenswirtschaft erforderlichen Maßnahmen ermächtigten. Dann folgte das Notgesetz vom 24. 2. 23, bei dem jedoch nur Art. 6 Ziffer 2 für das Steuerrecht in Betracht kommt. Schließlich krönten diese zweifelhafte Entwicklung die Ermächtigungsgesetze vom 13. 10. und 8. 12. 1923, beide auch steuerrechtlich folgenschwerer als die erstgenannten [8]). Das Ermächtigungsgesetz vom 13. 10. 1923 ermächtigte die Reichsregierung zu allen dringend erforderlichen Maßnahmen auf

---

1) B zu § 108 Anm. 5 Abs. 4; ferner Verordn. 16. I. 25; RGBl S. 4, 25. V. 25; RGBl. S. 74, 20. VIII. 21; RGBl S. 1263, 12. XI. 21; RGBl. S. 1359, 18. II. 22; RGBl. S. 229, 7. VIII. 22; RGBl. S. 713, u. a.

2) Anders § 215 AO. Vgl. Hensel, Str. S. 30.

3) Vgl. § 4 Steuerfluchtgesetz 24. VI. 1919 u. a.

4) Gesetz über Erhöhung der Bier- und Tabaksteuer 10. VIII. 25 Art. II § 105 I; Aendg. Verbr. St. Art. VI § 1, § 7a; vgl. auch Stüg. § 19 Kapitalverkehrsstg. § 62.

5) Kapitalfluchtgesetz § 19; Ges. 7. XI. 21, 29. XII. 22, 20. III. 23 § 7; 9. VII. 23 VO des Reichspräsidenten 11. X. 23 RGBl S. 939 u. a. Vgl. auch die vielen VO als Anwendungsbeispiele, vor allem 1923; andere Beispiele Ges. 5. III. 21; 21. VI. 21; 5. VIII. 23.

6) Vgl. Goldschmidt, J. W. 24, 245.

7) Ges. 17. IV. 19; 3. VIII. 20; 6. II. 21.

8) Anwendungsbeispiele: 2. St. N. V. 19. XII. 23 RGBl 1205; 3. St. N. V. 14. II. 24 RGBl 74 u. a.

finanziellem, wirtschaftlichem und sozialem Gebiet, bei denen auch von den Grundrechten der Verfassung abgewichen werden durfte; die Maßnahmen waren dem Reichstag und Reichsrat zur Kenntnis zu bringen und auf Verlangen des Reichstags aufzuheben. — Das Ermächtigungsgesetz vom 8. 12. 1923, ging nicht ganz so weit: es ermächtigte die Reichsregierung zu allen im Hinblick auf die Not von Volk und Reich dringend erforderlichen Maßnahmen, wobei aber eine Abweichung von der Reichsverfassung unzulässig war. Ueberdies war vor Erlaß der Verordnung ein Ausschuß des Reichstags und ein Ausschuß des Reichsrats zu hören. Die erlassenen Verordnungen waren dem Reichstag und Reichsrat zur Kenntnis zu bringen und auf ihr Verlangen aufzuheben.

4. Zum Schluß darf bei einer Darstellung der Ausdehnung der steuerrechtlichen Verordnungsgewalt nach 1918 Art. 48 RV nicht vergessen werden. Es lassen sich manche Beispiele[1]) finden, in denen auf Grund Art. 48 steuerrechtliche Verordnungen erlassen worden sind. Zu der Frage, ob dies zu Recht geschehen ist, hat der RFH in einer Entscheidung[2]) Stellung genommen. Es ist richtig, wenn der RFH es hierin ablehnt, daß der Richter das Vorliegen einer Störung oder Gefährdung der öffentlichen Sicherheit und Ordnung nachprüfen darf, und annimmt, daß hierüber allein die unmittelbar mit der Lage vertrauten, politisch verantwortlichen Stellen zu entscheiden haben[3]). Doch dürfte der RFH falsch gehen[4]), wenn er behauptet, daß nach dem Erlaß der Ermächtigungsgesetze die Diktaturgewalt des Art. 48 RV auf dem von diesen Gesetzen umfaßten Gebiet ausgeschlossen sei. Selbst wenn der RFH darin Recht haben sollte, daß man beim Erlaß der Ermächtigungsgesetze die Anwendung des Art. 48 RV auf rein wirtschaftlichem Gebiet für unzulässig hielt, kann dieser gesetzgeberische Beweggrund keine Einschränkung des Art. 48 geben, weil er im Gesetz hätte ausgedrückt und mit verfassungsändernder Mehrheit beschlossen werden müssen; überdies kann hier ebensogut maßgebend gewesen sein, daß man die außerordentliche Diktaturgewalt des Reichspräsidenten nicht durch allzuhäufigen Gebrauch abschwächen wollte. Auch der Beweis des RFH kann nicht durchschlagen, daß die Reichsregierung durch die Aufhebung verschiedener, auf Grund von Art. 48 erlassener Verordnungen und ihre Wiederinkraftsetzung auf Grund der Ermächtigungsgesetze ebenfalls die vom RFH vertretene Ansicht bekundet habe; denn erstens ist die Ansicht der Reichsregierung nicht bindend, und zweitens hat sie kaum diese Ansicht vertreten, sondern vielmehr nur die wichtigen in Fragen stehenden Verordnungen auf eine gänzlich zweifelsfreie Grundlage stellen wollen.

---

1) Verordnung 11. X. 23 RGBl 939; St. N. V. 7. XII. 23 RGBl 1177; VO 10. XI. 1924 RGBl 737; VO 29. XII. 24 RGBl 967; vgl. auch 4. XII. 24 RGBl 765 u. a.

2) RFH 15, 163, 166 ff.; ähnlich Lobe D. J. Z. 1925 S. 15.

3) So auch RGSt 57, 384. Vgl. jedoch S. 47, 48.

4) Vgl. zum folgenden Becker St. W. 1925 S. 1 ff.; S. 166.

Ferner kann dem RFH darin nicht recht gegeben werden, daß Art. 48 nur zu vorübergehenden Maßnahmen berechtige, wenngleich die Maßnahmen allerdings durch die Befugnis des Reichstags, ihre Aufhebung zu verlangen, meist nur vorübergehend sein werden. Wenn endlich der RFH — seine Auffassung einschränkend — es dahingestellt sein läßt, ob Fälle möglich sind, wo im Ermächtigungsgesetz nicht berücksichtigte wirtschaftliche Umstände eine andere Beurteilung rechtfertigen können, weil im vorliegenden Fall ein solcher nicht gegeben sei, so maßt er sich eine Beurteilung der Voraussetzungen des Art. 48 an, zu der er sich gerade selbst das Recht absprach. — Praktisch ist das Urteil des RFH außerordentlich bedenklich, da es zur Ungültigkeitserklärung vieler wichtiger, auf Grund von Art. 48 erlassener Verordnungen führen würde, die zum Teil auch gerade im Interesse der Steuerpflichtigen unumgänglich notwendige Steuermilderungen brachten. Es ist bei der Auffassung des RFH auch schlecht einzusehen, welche Bedeutung Art. 48 fürderhin haben soll, da das letzte Ermächtigungsgesetz mit seiner Ermächtigung zu allen im Hinblick auf die Not von Volk und Reich erforderlichen Maßnahmen doch gewiß das ganze Gebiet des Art. 48 erfaßte. — Nach allem wird man sich auf den Standpunkt stellen, daß der Art. 48 nicht durch die vorübergehenden Notgesetze auf wirtschaftlichem Gebiet beschränkt ist, sondern sowohl zur Zeit wie noch vielmehr nach der Zeit der Ermächtigungsgesetze uneingeschränkt geblieben ist, so sehr auch die im Art. selbst vorgesehene nähere gesetzliche Regelung des Art. 48 erwünscht sein mag [1]).

B) Aus der Darstellung der Verteilung der Steuerrechtssetzungszuständigkeit nach 1918 ergibt sich, wie schwer der Satz: „Keine Steuer ohne formelles Gesetz", eine der Grundsicherheiten des Rechtsstaats im Steuerrecht, durch die Ausdehnung der Verordnungsgewalt erschüttert worden ist. Die Bedenken, die diese Tatsache mit sich bringt, werden noch verstärkt, wenn man betrachtet, wie die gefährlich verteilte Steuerrechtssetzungszuständigkeit gehandhabt worden ist.

a) Allerdings darf man hier nicht ungerecht sein: gerade die jüngste Entwicklung hat auch wesentliche Fortschritte gemacht, um den Rechsstaat im Steuerrecht zu verwirklichen.

1. Die frühere territoriale Zerrissenheit der Steuergesetzgebung im Deutschen Reich barg eine schwere Ungerechtigkeit, soweit die Steuern zur Decknng eines gemeinsamen Ausgabenbedarfs notwendig waren, weil sie eine ungleichmäßige Besteuerung mit sich brachte. Dieser Zustand ist erst nach 1918 durch die reichsrechtliche Regelung aller wichtigen Steuern überwunden worden [2]). Vor allem bringt das neue Reichsbewertungsgesetz [3]) hier einen großen Fortschritt, indem es einheitliche

---

1) Vgl. die Verhandlungen der deutschen Staatsrechtslehrer im Frühjahr und des Deutschen Juristentages im September 1924. — Anschütz, RV Art. 48 Anm. 4.

2) Becker, St. W. IV S. 547.

3) Vgl. z. B. § 16 Abs. 1 Rbg.

Bewertungsvorschriften, auch für Länder- und Gemeindesteuern aufstellt, soweit das Vermögen Steuerbemessungsgrundlage ist. Diese Errungenschaften müssen gegenüber partikularistischen Bestrebungen gewahrt bleiben, weil das Deutsche Reich immer mehr mit der Zunahme großer, sich über mehrere Länder erstreckender Unternehmungen zu einem einheitlichen Wirtschaftskörper heranwächst [1]).

Aber nicht nur die örtliche, sondern auch die sachliche Vereinheitlichung der Steuerrechtssätze ist zu begrüßen. Die Abgabenordnung und das Reichsbewertungsgesetz haben uns einen allgemeinen Teil des Steuerrechts mit einer festen Begriffsbildung [2]) gebracht. In den Einzelsteuerbestimmungen ist nach 1918 allerdings eine nie dagewesene Wirrnis eingerissen, und erst die Steuerreform von 1925 hat hier zu bessern begonnen.

2. Der Grundsatz des speziellen Gesetzes, daß die Tätigkeit der Behörden bis ins einzelne durch Rechtssätze geregelt ist, hat unter der häufig flüchtigen Durcharbeitung der Gesetze gelitten. Es ist Aufgabe der Rechtsprechung, die verbliebenen Lücken mit Hilfe des § 4 AO auszufüllen [3]); doch kann der Richter hierbei, selbst wenn es bei veränderten Verhältnissen zweckmäßig wäre, nicht die Steuerpflicht und Befreiungsvorschriften ausdehnen [4]). In manchen Fällen lassen die jüngeren Gesetze auch mit Absicht dem freien Ermessen der Verwaltungsbehörde größeren Spielraum. Solche Ermessensbefugnisse sind zum Teil notwendig, um gewiegte Steuerumgeher zu erfassen; hier ist § 5 AO das wichtigste Beispiel [5]). Zum Teil erklären sich die großen Ermessungsbefugnisse aus dem hohen Steuerdruck auf einem wirtschaftlich geschwächten Volk, der eine weitgehende Berücksichtigung der Einzelverhältnisse erforderlich macht, mit denen nur die mitten im Leben stehende untere Verwaltungsbehörde vertraut ist [6]).

3. Besonders bedauerlich ist es, daß man sich in den wechselvollen Verhältnissen der Kriegs- und Nachkriegs- vor allem der Inflationszeit daran gewöhnte, die Steuergesetze nicht mehr wie vor dem Kriege auf lange Sicht auszuarbeiten, sondern nur für den Augenblick zu schaffen. Dies von der Hand-in-den-Mund-leben machte eine stetige Aenderung der Steuer notwendig, die zur vollkommenen Rechtsverwirrung führte. Selbst die Behörden wußten oft kaum, welche Rechtssätze noch galten, welche aufgehoben waren. Auch hier tun die Gesetze vom August 1925 den ersten Schritt zur Besserung, da sie wieder auf lange Dauer berechnet sind. Ob sie wirklich von Dauer sein werden, wird

---

1) Vgl. Jacobi, St. A. 1924 S. 24. v. Kalm, St. A. 1924.
2) Becker, St. W. IV, 547, 356; Bank St. W. IV S. 31, S. 1023.
3) B § 4 AO Anm. 12 und die angeführten RFH-Entscheidungen. RFH 11, 338.
4) B zu § 4 AO Anm. 13.
5) Hensel, Str. S. 139 Anm. 1; vgl. §§ 162—216 AO.
6) Hensel, Str. S. 26.

davon abhängen, als wie beständig sich die allgemeine Festigung unserer Verhältnisse erweist.

4. Die Rechtsverwirrung durch diese unaufhörlichen Aenderungen wurde noch dadurch vermehrt, daß man die Aenderungen nicht in die weitergeltenden Rechtssätze hineinarbeitete, sondern sich mit Verweisungen zufrieden gab[1]). Heute hat man, wie bereits erwähnt, in den auch in den Aenderungsgesetzen von 1925 gegebenen Paragraphierungsermächtiguugen[2]) den Weg gefunden, eilige Aenderungen schnell zu verabschieden und doch die Neubearbeitung des Gesetzes nicht zu vergessen. Es ist überall, wo sich solche Ermächtigungen finden, Pflicht des Reichsfinanzministers, die Paragraphierung im Interesse der Rechtsklarheit möglichst schnell nachzuholen. Aber auch dort, wo Paragraphierungsermächtigungen fehlen, sollten die Aenderungen wenigstens von Zeit zu Zeit in die Gesetze hineingearbeitet werden und die Gesetze in alter Paragraphenfolge, aber geänderter Fassung neu bekannt gemacht werden.

b) Bis hierin ergibt die Betrachtung der Art und Weise, wie die Steuerrechtsetzung in letzter Zeit gehandhabt wurde, ein Bild, das neben Schatten auch Licht zeigt. Lenken wir jedoch den Blick auf die Handhabung der Verordnungsgewalt allein, so verdüstert sich das Bild.

1. Zunächst wirkt die völlige Regellosigkeit in den Bezeichnungen der Verordnungen verwirrend[3]). Schon der Bundesrat hatte in dieser Beziehung ein schlechtes Beispiel gegeben, indem er seine Rechtsverordnungen meist Bekanntmachungen betitelte, ein Ausdruck, der auf den ursprünglichen Erlaß von Rechtsnormen wenig paßt. Nach 1918 bildete sich dann eine sehr buntscheckige Ausdrucksweise, man gab Verordnungen, Verwaltungsvorschriften, Ausführungsbestimmungen, Ausführungsanweisungen, Vollzugsanweisungen, Vollzugsverordnungen, Vollzugsverfügungen, allgemeine Verfügungen[4]), Erlasse und Bekanntmachungen heraus, ohne daß die Bezeichnungen festen Anhalt für die wichtige Frage geben[5]), ob es sich um Verwaltungs- oder Rechtsverordnungen handelt. Mit Ausnahme der Vollzugsanweisungen, Vollzugsverordnungen, Vollzugsverfügungen und allgemeinen Verfügungen, die nur Verwaltungsverordnungen bezeichnen, enthält jede der Gruppen sowohl Beispiele für Rechts- wie Beispiele für Verwaltungsverordnungen. Man sollte diese vielgestaltige Ausdrucksweise vereinfachen und vor allem regelmäßiger handhaben, worum man sich anscheinend auch zu bemühen beginnt. Am besten wäre es vielleicht, die einfache Ausdrucksweise der

---

1) Vgl. die vielen Aenderungsgesetze z. B. im Gesetz betr. Aenderung im Finanzwesen 8. IV. 1922.

2) So. S. 26.

3) Vgl. hierzu Bühler, D. St. Bl. 4 S. 145, 220, 310; Hensel, Str. S. 28 Anm. 3.

4) Von Verfügungen bei allgemeiner Regelung eines abstrakten Tatbestandes zu sprechen, ist auch theoretisch falsch.

5) Vgl. Böthke, D. St. Bl. 1923, 52.

Wissenschaft, die in Rechts- und Verwaltungsverordnungen scheidet, zu übernehmen. Ansätze hierzu finden sich im Gesetz[1]).

2. Ebenso regellos wie die Bezeichnung war lange Zeit die Veröffentlichung der Steuerrechtsverordnungen, trotzdem eine regelmäßige Veröffentlichung an ein- und derselben leicht erreichbaren Stelle unbedingt erforderlich ist, wenn die Behörden das Recht vollständig und die Steuerpflichtigen das Recht überhaupt erfahren sollen. Die neue RV brachte im Art. 70 nur für formelle Reichsgesetze die Vorschrift, daß sie im Reichsgesetzblatt verkündet werden müssen. Für Rechtsverordnungen fehlte zunächst eine Veröffentlichungsvorschrift: der Art. 2 Satz 2 der alten RV, für den jedoch bestritten war, ob er sich auch auf Rechtsverordnungen bezog[2]), war durch Art. 178 Abs. 1 der neuen RV außer Kraft getreten, ein Gewohnheitsrecht bestand nicht, da auch der Bundesrat häufig seine Rechtsverordnungen nicht im Reichsgesetzblatt, sondern im Zentralblatt verkündet hat. Es war daher die Veröffentlichung der Rechtsverordnungen in das pflichtgemäße Ermessen der Behörde zu stellen[3]). Die Ansicht des Kammergerichts[4]), daß nur eine Veröffentlichung, die die Fiktion der allgemeinen Kundbarkeit begründe, genüge und darum die Veröffentlichung im Reichsanzeiger unzureichend sei und alle Rechtsverordnungen im Reichsgesetzblatt verkündet werden müßten, war irrig. Nur die Grundauffassung, der sie entsprungen war, traf zu, daß es ein unleidlicher Zustand war, die Verkündung in das Ermessen der Behörde zu stellen. Das bewies die Art und Weise, wie dies Ermessen gehandhabt wurde[5]). Die Rechtsverordnungen wurden mit Verwaltungsverordnungen vermischt regellos bald hier bald dort und häufig an Stellen veröffentlicht, die dem Steuerpflichtigen kaum zugänglich sind. Man benutzte bald das Reichsgesetzblatt, bald das Zentralblatt für das Deutsche Reich, dann das Reichssteuerblatt usw.

Diesem unliebsamen Zustand ist durch das Gesetz über die Verkündung von Rechtsverordnungen[6]) insoweit ein Ende gemacht, als das regellose freie Ermessen der Behörde beseitigt ist. Rechtsverordnungen des Reichs können, soweit es sich nicht um Besoldungs-, Telegraphen-, Post- oder Art. 48-Verordnungen handelt, nur im Reichsgesetzblatt, im Reichsministerialblatt (Zentralblatt für das Deutsche Reich) oder im Deutschen Reichsanzeiger verkündet werden. Es läßt aber diese Bestimmung dem Ermessen der Behörden noch zu großen Spielraum, sie

---

1) z. B. Rbg. § 16 Abs. 1 Ziff. 3; § 84 Abs. 1.
2) Vgl. RGZ 40, 76.
3) So RG J. W. 1922 S. 1527 unter Berufung auf RG 40, 68, 48, 84, 55, 115; 50, 52 und Lassar und Arndt zu J. W. 1922 S. 308 mit vieler Literatur u. Entscheidungen. — B zu AO § 2 Anm. 2.
4) J, W. 1922 S. 308.
5) Vgl. Bühler, D. St. Bl. 4 S. 145, 220, 310; Hensel Str. S. 28 Anm. 3; a. A. Ball, J. W. 1921 S. 1593.
6) Vom 13. X. 23.

vereinheitlicht die Veröffentlichung noch nicht genügend; auch sind Reichsministerialblatt und Reichsanzeiger den Meisten unzugänglich. Man hat diese Mängel anscheinend an maßgebender Stelle empfunden; denn man gab in der Mitteilung über die Veröffentlichung von Rechtsverordnungen[1]) das Versprechen, Bedacht darauf zu legen, alle Rechtsverordnungen außer Besoldungs-, Post- und Telegraphenverordnungen im Reichsgesetzblatt zu verkünden, — sodaß hierin das gesamte materielle Reichsrecht vereinigt sei, — und das Reichsministerialblatt in der Hauptsache nur für Ausführungsbestimmungen und Verwaltungsverordnungen zu benutzen. Es ist bedauerlich, daß man hier nur ein Versprechen und kein neues Gesetz gab. Man braucht nicht zu fürchten, daß durch eine Veröffentlichung aller Rechtsverordnungen im Reichsgesetzblatt das Reichsgesetzblatt überladen würde. Es kann durch eine gute Anordnung des Drucks durchaus übersichtlich erhalten werden, vor allem wenn die Flut der gesetzlichen Bestimmungen mit den beständiger werdenden Verhältnissen wieder abebbt.

3. Wenn schon die Art und Weise der Bezeichnung und Verkündung von Rechtsverordnungen eine bedenkliche Handhabung der weit ausgedehnten Verordnungsgewalt erkennen läßt, so verstärkt sich dieser Eindruck noch durch die häufigen Fälle, in denen die Grenzen der Ermächtigung überschritten worden sind. Es ist hier kein Raum, diese Fälle im einzelnen zu behandeln, und es muß auf die Entscheidungen des RFH verwiesen werden, in denen dieser die ihre Grenzen überschreitende Verordnungsgewalt in die Schranken gewiesen und viele Verordnungen als unzulässig für ungültig erklärt hat[2]).

Nur die eine Frage soll herausgegriffen werden, ob eine ermächtigte Behörde, ohne daß es ihr ausdrücklich gestattet ist, berechtigt ist, die Ermächtigung weiter zu übertragen, wie es häufig geschieht. Dies zu bejahen ist darum bedenklich, weil in der Wahl des Ermächtigten häufig eine Sicherheit für die Ausübung der gegebenen Verordnungsgewalt liegt. Man wird aber oft Weiterermächtigungen[3]) nicht entbehren können und muß daher im Einzelfall entscheiden, ob sie zulässig sind[4]). Hierbei wird zu beachten sein, ob durch die Auswahl gerade des Ermächtigten eine Sicherheit für den Ermächtigenden gegeben werden sollte oder die Wahl nur im Interesse des Ermächtigten getroffen wurde, wie es häufig bei einer Betrauung des Reichsrats sein wird. Die Erteilung der Weiterermächtigung unterliegt stets den übrigen Sicherheiten, die für die Ausübung der ursprünglichen Ermächtigung

---

1) Vom 1. XII. 1923 RGBl. S. 1236.

2) z. B. RFH 7, 62; 14, 212; 15, 163; vgl. auch RG in J. W. 1924, 438; 35, 246; Lobe D. J. Z. 1925 S. 15.

3) Beispiele: VO 16. I. 1925 RGBl S. 4; 10. III. 1920 RGBl S. 326 § 1; 11. X. 23 RGBl S. 939; 10. XI. 24 RGBl S. 737 § 2; 2. StNV 19. XII. 23 RGBl S. 1205; 3. StNV 14. II. 24 RGBl S. 74 Art. IX.

4) B zu § 2 Anm. 4a.

gegeben sind, z. B. den Aufhebungs- und Zustimmungsbefugnissen von Reichstag und Reichsrat. Häufig wird die Beachtung dieser Sicherheiten auch für die Ausübung der Weiterermächtigung zu fordern sein.

Der RFH hat in mehreren Fällen Weiterermächtigungen zugelassen [1]). Er hat sogar erkannt, das Verordnungen, die vom Reichsrat hätten erlassen werden müssen, aber vom Reichsfinanzminister mit Zustimmung des Reichsrats erlassen sind, als zu Recht vom Reichsrat erlassen gelten [2]). Die Weiterermächtigung durch eine nicht ermächtigte Stelle [3]) oder über die Grenzen der ursprünglichen Ermächtigung hinaus ist natürlich nicht statthaft. Eine unzulässige Selbstermächtigung ist es, wenn sich die ermächtigte Stelle Aenderungen und Ergänzungen nach Ablauf ihrer Ermächtigung vorbehält; nur ein dringendes Bedürfnis, das z. B. bestehen kann, wenn die Maßnahmen übereilt und sehr hart getroffen werden mußten, kann hier im Interesse der Steuerpflichtigen vielleicht eine mildere Beurteilung rechtfertigen [4]).

4. Die häufige Ueberschreitung der Ermächtigungsgrenzen führt zu der Forderung, daß bei jeder Verordnung kenntlich gemacht werde, auf Grund welcher Ermächtigung sie erlassen sein soll; denn nur so kann nachgeprüft werden, ob die Verordnung Rechtsverordnung sein will und die Schranken der Ermächtigung einhält [5]). Der RFH hat Verordnungen, die dieser Forderung nicht genügen, für unverbindlich erklärt. Doch ist er hierin nicht zu streng gewesen; er hat es genügen lassen, wenn sich aus den Umständen deutlich ergibt, daß eine bestimmte Ermächtigung, z. B. § 108 Abs. 2 AO zur Grundlage der Verordnung benutzt sein soll [6]). Um den Verordnungen eine möglichst sichere Grundlage zu geben und auch um Bestimmungen, die auf Grund von verschiedenen Ermächtigungen erlassen sind, in einer Verordnung zusammenfassen zu können, findet man häufig, daß eine ganze Anzahl von gesetzlichen Ermächtigungen einer Verordnung zugrunde gelegt wird [7]).

Ebenso wie die gesetzliche Ermächtigung ist dort, wo zum Erlaß die Zustimmung anderer Organe, z. B. des Reichsrats, notwendig ist, kenntlich zu machen, daß diese Zustimmung erfolgt ist [8]). Bei Verordnungen, zu denen teilweise eine Zustimmung des Reichsrats erforderlich ist, liest man nicht selten die Formel: „Soweit erforderlich mit

---

1) RFH 8, 1, 3, 7, 336; vgl. auch Hensel A. f. ö. R. n. F. 6 S. 343.
2) RFH 7, 295; 297.
3) RFH 10, 272.
4) Vgl. Becker St. W. IV S. 1; a. A. RFH 15, 163 und RG D. J. Z. 1925 S. 87 zu § 64 Abs. 1, 3. StRV.
5) Vgl. B zu § 2 AO Anm. 1. — Unterlassen z. B. in Erlaß 30. VIII. 20 R. St. Bl. S. 735.
6) RFH 7, 62; 10, 181, 183; vgl. auch Hensel, A. f. ö. R. n. F. 6, 343 und die dort angeführten Entscheidungen und Literatur.
7) VO 5. V. 24 RGBl S. 558; 28. VIII. 24 RGBl S. 697.
8) Hensel, A. f. ö. R. n. F. 6, 343.

Zustimmung des Reichsrats"[1]). Es ist geltend gemacht worden, daß solche Verordnungen von den Steuergerichten für nichtig erklärt werden könnten, weil es nicht objektiv festzustellen sei, welchen Bestimmungen der Reichsrat zugestimmt habe und welchen nicht[2]). Aber dem kann nicht recht gegeben werden: die Klausel, „soweit erforderlich", soll zu erkennen geben, daß der Reichsrat dem gesamten Inhalt der Verordnung zustimmt, sodaß die Zustimmung, soweit sie auch nach irgend einer Rechtsauffassung erforderlich sein sollte, auf alle Fälle vorhanden ist[3]).

C) Wir haben die Verteilung der Steuerrechtssetzungszuständigkeit und ihre Handhabung dargelegt und können zurückblicken. Es ergibt sich, daß die Verteilung gefährlich ist, die Handhabung zum Teil schlecht. Erst die jüngste Entwicklung bringt wieder eine stärkere Festigung des Rechtsstaates in der Steuerrechtssetzung. In dieser Richtung ist weiter zu arbeiten: Regelung der Steuern möglichst durch wenige formelle, ins einzelne gehende, dauerhafte Gesetze ohne Verweisungen, weitere Ausarbeitung des allgemeinen Teils des Steuerrechts, einheitliche Veröffentlichung und Bezeichnung der Verordnungen und strenge Einhaltung und Kenntlichmachung der Ermächtigungen müssen uns wieder ein klares, rechtssicheres und gerechtes Steuerrecht aufbauen.

Aber noch stehen wir im Fluß der Dinge und wissen nicht, was morgen ist. Da liegt es nahe, nach Sicherheiten zu suchen, daß das Steuerrecht nicht wieder in die Wirrnis zurückfalle, der es sich eben zu entringen beginnt. Die größte Sicherheit hierfür ist gewiß der Aufbau einer unbedingt zuverlässigen Verwaltung und vor allem Gesetzgebung. Solange aber berechtigte Bedenken an der Arbeit der Steuerrechtssetzung zweifeln lassen, kann diese Sicherung nur in einem starken richterlichen Prüfungsrecht bestehen. Es sei darum zum Schluß geprüft, wie weit ein solches der Steuerrechtsprechung zuerkannt werden kann[4]).

Ein richterliches Prüfungsrecht kann nicht den abhängigen Rechtsmittelbehörden, also dem Finanzamt und Landesfinanzamt als Rechtsmittelbehörden zuerkannt werden[5]). Sie sind selbst an Anweisungen der vorgesetzten Behörde gebunden und haben daher noch viel weniger ein Recht, Verordnungen und Gesetze zu prüfen, ob sie dem Gesetz und der Verfassung entsprechen. Sie stehen hier nicht anders da wie in ihrer Eigenschaft als Verwaltungsbehörden; nur wie weit neue Gesetze die alten außer Kraft setzen, dürfen sie untersuchen.

---

1) z. B. VO 5. V. 24 RGBl S. 558.

2) Vgl. Böthke, D. St. Bl. 1923 S. 52.

3) B § 2 Anm. 1.

4) Vgl. Hensel, A. f. ö. R. n. F. 6, 330 unter Berufung auf Thoma, A. d. ö. R. n. F. 4, S. 267, 272. Triepel, A. d. ö. R. n. R. 39 S. 536 insbes. B zu § 452 AO Anm. 2.

5) Siehe unten. Vgl. Hensel S. 29; RFH 7, 97.

Anders ist es bei den unabhängigen Steuergerichten, den Finanzgerichten und dem RFH. Allgemein anerkannt ist für sie, daß sie Verordnungen auf ihre Gesetzmäßigkeit prüfen dürfen und vor allem der RFH hat in dem Streben, die Verordnungsgewalt möglichst zu begrenzen, dies oft getan. Dieses Recht ist nur an einem Punkt einzuschränken und zwar dahin, daß dort, wo das Urteil, ob die Voraussetzungen einer Ermächtigung gegeben sind, in das Ermessen des Ermächtigten gestellt ist, der RFH die Auffassung des Ermächtigten nicht überprüfen darf, soweit sie sich im Rahmen des Pflichtmäßigen hält. Nur dort, wo ein offenbarer Mißbrauch der Befugnis vorliegt, darf der RFH in solchen Fällen die Verordnung für ungültig erklären. Dies gilt ganz allgemein [1]), vor allem aber, wo es sich um die Beurteilung einer politischen Lage handelt, z. B. bei Art. 48 RV. Hier ist das Urteil, so weit es sich nicht um einen ganz offenbaren Mißbrauch handelt, allein den politisch verantwortlichen, mit der Lage vertrauten Stellen vorbehalten.

Bestritten ist dagegen, ob den Steuergerichten, wie überhaupt den Gerichten, bei formellen Gesetzen eine Prüfung ihrer Verfassungsmäßigkeit zusteht. Was sich für und wider dies richterliche Prüfungsrecht anführen läßt, kann hier nicht behandelt werden. Das ist eine allgemeine Verfassungsfrage [2]). Hier interessiert nur das Steuerrecht. Für das Steuerrecht aber wird das Hauptbedenken gegen das richterliche Prüfungsrecht, daß die Richter zum Teil zu ihm nicht fähig sein möchten, dadurch geschwächt, daß sich das Prüfungsrecht hier als eine Begleiterscheinung der Unabhängigkeit auf die höheren Instanzen, vor allem den RFH, beschränkt. Der RFH hat darum mit Recht seit langem für sich Anspruch genommen, daß ihm eine Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Steuergesetze zustehe [3]), allerdings ohne seine Stellung zu begründen, die er auch weniger aus logischen als aus rechtspolitischen Gründen einnimmt [4]). Das RG ist dem RFH jüngst gefolgt [5]).

Es wird die Steuergesetzgebung zur Vorsicht mahnen, wenn sie bedenken muß, daß ihre Gesetze nicht kritiklos befolgt werden. Es wird auch das Mißtrauen des Volkes gegen die Steuergesetze mindern, wenn es weiß, daß diese Gesetze von unabhängiger Stelle überprüft werden können. Die Erfahrung hat uns gelehrt, daß es uns dringend not tut, daß ein starker Richter über der Steuerrechtssetzung wache.

---

1) Hensel, A. f. ö. R. n. F. 6, 344. B St. W. 1925 S. 1; St. W. 1925 S. 547. Vgl. auch RFH 9, 150; 5, 337.

2) Vgl. Anschütz, RV Art. 102 Anm. 3—5; Art. 70 Anm. 2; Art. 76 Anm. 1; Görres, J. W. 1924 S. 1564; Goldschmidt, J. W. 1924 S. 245; Stoll, Iher. Jahrb. n. F. 40 S. 193.

3) RFH 5, 333; 7, 97; 15, 163; B Nachtrag S. 801 zu S. 19.

4) Hensel, A. f. ö. R. n. F. 6, 311.

5) RG 4. XI. 1925; Richterkundgebung J. W. 1924 S. 90.

Zweiter Abschnitt: Die Steuerbehörden.

I. Wollen wir die Steuerbehörden unter dem Gesichtspunkt des Rechtsstaats betrachten, so können wir — ebensowenig wie wir dies bei jeder Einrichtung des materiellen Steuerrechts untersuchen können —, hierbei nicht jede einzelne Einrichtung der Verwaltung prüfen, inwieweit sie Rechtssicherheit und Gerechtigkeit verbürgt. Wir können z. B. nicht erörtern, wie weit die Trennung der Finanzverwaltung von der allgemeinen Verwaltung durch Uebertragung an besonders vorgebildete Behörden [1]) zur Verwirklichung des Rechtsstaatsgedankens geeignet ist. Es kann auch nur erwähnt werden, daß die Einführung einer reichseigenen Steuerverwaltung einen Fortschritt des Rechtsstaats bedeutet, weil sie eine gleichmäßige Anwendung des Steuerrechts im Reich sichert [2]), und daß diese Reichsverwaltung gegenüber partikularistischen Bestrebungen heute, wo sie sich mit vieler Mühe eingearbeitet hat und bewährt, verteidigt werden muß [3]), ganz gleich, ob man es billigt, daß sie in dem Wirrwarr von 1919 so übereilt eingeführt wurde, wie es durch den plötzlichen Beschluß der Weimarer Ministerkonferenz vom 13. 7. 1919 geschah [4]).

II. Vorausgenommen werden können die wichtigen Vorschriften über Ausschließung und Ablehnung der Beamten, die die zur gerechten Beurteilung einer Sache notwendige Unbefangenheit verbürgen sollen, weil sie ganz allgemein für die Steuerbehörden gelten [5]): nach § 47 AO sollen diejenigen, die in einer Steuersache selbst beteiligt sind, oder zu einem Beteiligten in gewissen nahen Beziehungen stehen, sodaß sie an der Entscheidung interessiert sind, und diejenigen, die bei einer angefochtenen Entscheidung oder Rechtsmittelentscheidung mitgewirkt haben — soweit es sich nicht um eine Entscheidung über den Einspruch handelt —, nicht mitwirken. Diese Vorschrift ist allerdings nur eine Ordnungsvorschrift: wirkt ein Beamter, der nicht mitwirken sollte, trotz-

1) § 9 AO.

2) Becker, St. W. IV S. 547.

3) Jacobi, St. A. 1924 S. 24; v. Kalm, St. A. 1924 S. 31, Bayrische Denkschrift.

4) B Einleitung III. Vorbem. zu § 8 AO.

5) Außer § 50 AO s. u. S. 41.

dem mit, so sind seine Handlungen deshalb nicht unwirksam (§ 48 AO). Doch ist die Vorschrift im Interesse des Ansehens der Verwaltung streng einzuhalten[1]), und es kann, wenn sie nicht beachtet wird, u. U. ein wesentlicher Mangel im Verfahren gegeben sein, dessen Rüge in der Rechtsbeschwerde die Aufhebung der Entscheidung rechtfertigt[2]). — Nach § 49 AO kann sich außerdem ein Beamter der Ausübung seines Amtes wegen Befangenheit enthalten. Hierzu ist die Zustimmung des Behördenleiters, für den Leiter selbst die der vorgesetzten Behörde, für Mitglieder eines Kollegiums die des Kollegiums notwendig.

III. Dies alles sei vorausgeschickt, bevor wir uns jetzt den beiden großen Einrichtungen im Aufbau der Steuerverwaltung zuwenden, die bei seiner Betrachtung unter dem Gesichtspunkt des Rechtsstaats von überwiegendem Interesse sind: der Mitwirkung der Selbstverwaltung und der Einrichtung der Rechtsmittelbehörden.

Lenken wir zunächst den Blick auf die Selbstverwaltung. Ihr Zweck ist, die Steuerverwaltung in steter Verbindung mit dem Leben zu halten und ihr die zu einer gleichmäßigen und gerechten Besteuerung notwendige, eingehende Kenntnis der Einzelverhältnisse zuzuführen. Nicht minder hat sie den Zweck, die Steuermoral zu heben, indem sie die Steuerpflichtigen zu einem Teil an der Besteuerung beteiligt und damit rechnet, daß diese das so geschenkte Vertrauen mit Steuerehrlichkeit erwidern. Auch will sie das Vertrauen der Bevölkerung zur Steuerverwaltung dadurch gewinnen, daß die Bevölkerung wissen soll, daß sie selbst an der Steuerverwaltung mitwirkt und über einer gleichmäßigen und gerechten Anwendung der Steuergesetze wacht; denn nicht immer ist hierfür ein Richterspruch die genügende Sicherheit, da auch bei Einhaltung der Gesetze mit verschiedenem Maßstab gemessen werden kann. In diesem letzten Punkt ist die Mitwirkung der Selbstverwaltung im Steuerrecht getragen von dem allgemeinen Gedanken, daß auch der nichtbeamtete Bürger an der Staatsverwaltung beteiligt sein soll, um nicht in eine staatsfeindliche Stellung zu versinken, sondern Vertrauen, Interesse und Mitverantwortlichkeit an der Staatsverwaltung zu spüren.

Eine Beteiligung der Bürger an der Staatsverwaltung ist in doppelter Weise möglich. Man kann die einzelnen Bürger oder man kann einen untergeordneten öffentlichen Verband zur Mitwirkung berechtigen und verpflichten[3]). Beide Möglichkeiten sind im Steuerrecht verwirklicht: die erste in der Laienmitwirkung, die zweite in der Mitwirkung von Ländern und Gemeinden usw.

A) Es sei hier zuerst die Laienmitwirkung besprochen[4]). Es kann hier nicht behandelt werden, inwieweit eine solche bei der Rechts-

1) B zu § 47 AO.
2) B zu § 48 AO.
3) Hatschek, Verwaltungsrecht S. 65.
4) Becker, St. W. IV, 547.

setzung gegeben ist, das wurde im ersten Abschnitt erwähnt; nur der Bewertungsbeirat soll noch näher untersucht werden. — Es kann hier auch nicht geprüft werden, inwieweit Laien an der Rechtsprechung mitwirken, das bleibt der Behandlung der Rechtsmittelbehörden vorbehalten. Hier ist nur die Laienbeteiligung an der reinen Verwaltung in den Ausschüssen zu erörtern.

a) Die Einrichtung der Ausschüsse ist seinerzeit lebhaft begrüßt worden. Das aus dem Polizeistaat befreite Volk forderte sein Recht auf Mitwirkung an der Staatsverwaltung [1]). Englische und französische Einrichtungen haben dabei starken Einfluß ausgeübt [2]). In den Steuergesetzen des 19. Jahrhunderts finden sich häufige Beispiele für solche Ausschüsse, die meist Kommissionen genannt und zunächst ohne Regierungsvertreter gebildet wurden [3]). — Am wichtigsten waren die Bestimmungen des preußischen Einkommensteuergesetzes [4]): sie sahen für Einkommen bis 3000 Mark Voreinschätzungskommissionen vor, die aus dem Gemeindevorstand und den teils von der Regierung ernannten, teils von der Gemeinde gewählten Mitgliedern zusammengesetzt waren. Diese machten einen Veranlagungsvorschlag, über den der Vorsitzende der Veranlagungskommission, wenn er, wie meist, nicht widersprach, bei Widerspruch jedoch die Veranlagungskommission endgültig entschied. Diese Methode verbürgte zwar eine volle Ausnutzung der Kenntnis der örtlichen Verhältnisse, führte aber häufig, wie ein Vergleich mit der genaueren württembergischen Veranlagung ergibt, zu einer zu niedrigen Einschätzung der nicht Buch führenden kleinen Gewerbetreibenden und Landwirte. Sie erklärte sich aus der Sparsamkeit der preußischen Selbstverwaltung an höheren Beamten, die eine Entlastung des Vorsitzenden der Veranlagungskommission notwendig machte. — Die Einschätzung der Einkommen über 3000 Mark blieb der Veranlagungskommission vorbehalten, die für den Veranlagungsbezirk aus dem Landrat oder einem Regierungskommissar als Vorsitzendem und den teils von der Regierung ernannten, teils von der Kreisvertretung — bei Stadtkreisen von der Gemeindevertretung, — gewählten Mitgliedern bestand. Hier war es ein Mangel, daß die Mitglieder oft bei den großen Veranlagungsbezirken nicht genügend mit den einzelnen Verhältnissen vertraut waren.

---

1) Schranil S. 30.

2) Gneist S. 52, 135.

3) Vgl. Gesetz über Klassen und klassifizierte Einkommensteuer 1. V 1851, § 21 nebst Aenderungsgesetz 25 .V. 1873, § 10. — Kommunalabgabengesetz vom 14. VII. 1893, § 61 u. 1. — Preuß. Gewerbesteuergesetz 24. VI. 1891, §§ 15, 25, 46 ff.

4) Preuß. Einkommensteuergesetz 24. VI. 1891, 19. VI. 1906 § 32 ff.; Ball, D. St. Z. 10, 466; Fuisting Strutz, Die direkten Steuern, I. Bd.; auch Ergänzungssteuergesetz vom 14. VII. 1893.

b) Auf den preußischen Voreinschätzungs- und vor allem den Veranlagungskommissionen bauen die Ausschüsse auf [1]), deren Bildung die AO vorschreibt, und die seit dem 1. 8. 1920 in Tätigkeit sind. Die gesetzlichen Bestimmungen über diese Ausschüsse enthält die AO § 25 bis 31 und die Verordnung vom 20. 5. 20 (Auso) geändert durch die Verordnung vom 14. 3. 23 [2]).

1. Während im allgemeinen die Finanzbehörden rein bürokratisch organisiert sind, sodaß der Wille einer Person, nämlich des Vorstehers, entscheidet [3]), herrscht bei den Ausschüssen das Kollegialsystem: die Beschlüsse kommen durch gleichberechtigtes Zusammenwirken der Mitglieder zustande. Es spricht sich hier auch in der gerichtsähnlichen Organisation der Behörde aus, daß die Veranlagung eigentlich eine Rechtsprechung, ein steuerrechtliches Urteil ist [4]).

Die Ausschüsse werden je für einen Steuerbezirk von 3—25000 Einwohnern (etwa 10 Gemeinden), von denen jeder Finanzamtsbezirk meist mehrere umfaßt, gebildet. Neben diesen Einzelausschüssen können besondere Ausschüsse für den ganzen Finanzamtsbezirk errichtet werden (Auso § 1—4). Bei der Zusammensetzung der Ausschüsse soll darauf geachtet werden, daß nach Möglichkeit die verschiedenen Vermögens- und Einkommensteuerarten vertreten sind.

Zwei Drittel der ehrenamtlichen Mitglieder werden von der Gemeindevertretung, und wo ein Ausschuß für mehrere Gemeinden gebildet wird, von der Vertretung des gemeinsamen übergeordneten Selbstverwaltungskörpers auf drei Jahre gewählt. Wichtig ist, daß jeder Ausschuß gesondert gewählt wird, sodaß die Verwaltung auf ihre Zusammensetzung keinen Einfluß ausüben kann (§ 26 Abs. 3 AO; § 10 Auso) [5]). — Ein Drittel der ehrenamtlichen Mitglieder wird vom Landesfinanzamt ernannt (§ 11—13 Auso); unterlassen die Selbstverwaltungsorgane die Mitgliederwahl, so werden auch die zu wählenden Mitglieder vom Landesfinanzamt ernannt (§ 28 AO). Ausschußmitglieder können, soweit es notwendig ist zur Wahrung von Geschäfts- oder Betriebsgeheimnissen, abgelehnt werden (§ 50 Abs. 1, 2 AO); aus dem Amt entfernt werden können sie nicht; es genügt die Möglichkeit, sie nicht mehr heranzuziehen. Verweigert der ganze Ausschuß die Erledigung seiner Geschäfte, so entscheidet das Finanzamt ohne ihn (§ 28 Abs. 2 AO).

---

1) Vgl. Mrozek, D. St. Bl. 2 S. 131; auch zum folgenden Böthke, Finanzbehörden u. Steuergerichte S. 27 ff.; Ball, Steuerausschüsse u. Finanzgerichte S. 1 ff.; DStZ 10, 466; Rohkrämer, D. St. Bl 1924 S. 455.

2) Auf Grund § 26 Abs. 4 AO. — Vgl. auch Aendg. Verkst. A. 5 § 2; 3. StNV § 46.

3) Vgl. B zu § 8 AO Anm. 4, zu § 24 AO Anm. 1. Böthke, Finanzbehörden .... S. 14, 27.

4) Siehe unten.

5) B zu § 26 Anm. 2.

Jederzeit können der Reichsfinanzminister und die Landesfinanzämter in die Ausschußverhandlungen Einsicht nehmen und zu den Sitzungen Beamte mit beratender Stimme entsenden (§ 31 AO). Die Ausschüsse sind an die Ausführungsbestimmungen gebunden (§ 25 Abs. 2 AO)[1]). Fraglich ist, ob den Ausschüssen auch sachliche Anweisungen von der vorgesetzten Behörde erteilt werden können. Hier ist wohl zu trennen: der Vorsitzende: der Vorsteher des Finanzamts und seine Vertreter können angewiesen werden, nicht aber die Laienmitglieder. Das folgt aus ihrem Zweck, auf den alle genannten Vorschriften über die Ausschüsse nach Möglichkeit zugeschnitten sind, daß sie unbefangene, weder an der Sache des Steuerpflichtigen beteiligte, noch von der Verwaltung abhängige Urteiler sein sollen[2]). Hierfür spricht auch eine Analogie zu § 51 Abs. 2 Rbg[3]).

2. Die Mitwirkung der eben geschilderten Ausschüsse ist nun beschränkt. In Bezug auf die Berufe der Steuerpflichtigen findet sich zwar keine Beschränkung ausdrücklich im Gesetz, wohl aber in der Praxis[4]): die Mitwirkung fällt weg bei den Angestellten und Arbeitern; hier gibt die Lohnbescheinigung klar die Höhe des Einkommens an; die Steuer kann ohne weiteres berechnet werden und wird vom Arbeitgeber einbehalten[5]). Aehnlich liegen die Dinge bei dem Einkommensteuerabzug vom Kapitalertrag[6]). Die Mitwirkung der Ausschüsse ist gering beim städtischen Hausbesitz; auch hier kann das Einkommen ziemlich leicht festgestellt werden. Wichtiger ist sie bei den freien Berufen und entscheidend bei den Gewerbetreibenden und Landwirten, namentlich bei den kleineren Betrieben, die keine Bücher führen und geschätzt werden müssen.

Die Beteiligung der Ausschüsse ist weiterhin beschränkt nach Steuerarten. Die Ausschüsse wirken mit bei den Steuern von Einkommen und Vermögen ausschließlich der Erbschaftssteuer (§ 25 AO), also heute, wo Reichsnotopfer[7]), Kriegsabgaben usw. nicht mehr in Betracht kommen und die Vermögenszuwachssteuer bis 1928 außer Hebung gesetzt ist[8]), bei der Einkommen- und Körperschaftssteuer. Bei der Vermögenssteuer ist ihre Mitwirkung bei der Bewertung durch die Arbeit der Ausschüsse des Reichsbewertungsgesetzes ersetzt; bei der Feststellung der Vermögenssteuer, die ja nach der Bewertung fast nur eine Rechenaufgabe bleibt, wirken keine Ausschüsse mehr mit[9]).

---

1) Vgl. Böthke, Finanzbehörden u. Steuergerichte S. 29.
2) Vgl. B zu § 13 AO Anm. 3. Ball, Steuerausschüsse u Finanzgerichte S. 10.
3) S. u. S. 44.
4) Vgl. Bull, D. St. Z. 10, 466.
5) Eink. Stg. § 69 ff.
6) Eink. Stg. § 83 ff.
7) Vgl. hierzu Gesetz vom 22. XII. 20 § 4.
8) Gesetz über Vermögens- und Erbschaftssteuer Art. I § 26.
9) Dasselbe Gesetz Art. I § 14 Abs. 1.

Endlich ist die Tätigkeit der Ausschüsse auch beschränkt in Bezug auf die Besteuerungsfunktionen. Allgemein ist hier festzuhalten, daß die Ausschüsse die Steuerfälle nicht nur beraten, sondern auch entscheiden. Die Mitglieder können außerdem bei der Vorbereitung herangezogen werden[1]). Innerhalb der Ausschüsse hat sich, wie schon bei den preußischen Veranlagungskommissionen in der Praxis eine Arbeitsteilung dahin durchgesetzt, daß rechtliche und technische Zweifel fast stets der Vorsitzende entscheidet, bei dem überhaupt durch die Vorbereitung der Entscheidungen das Schwergewicht ruht. Die Laien überprüfen meist nur die der Veranlagung zugrundegelegten Tatsachen an Hand ihrer Erfahrungen, was ja auch die Aufgabe ist, die das Gesetz ihnen zudenkt.

In dieser Weise arbeiten die Ausschüsse, die neuerdings auch zur Veranlagungskontrolle die Steuerlisten einsehen müssen[2]), mit bei Veranlagungen, bei Nach- und Neuveranlagungen außer im Fall des § 97 AO, bei Berichtigungen vorläufiger Veranlagungen und bei der Entscheidung über Erstattungsansprüche und Einsprüche (§ 25 AO). Alle diese Geschäfte außer der Hauptveranlagung — für die Körperschaftssteuer aber auch die Hauptveranlagung —, können jedoch auf die besonderen Ausschüsse übertragen werden (§ 5 Auso). Außerdem kann nach der Verordnung vom 14. 3. 22 an dieselben die Veranlagung einzelner Fälle nach Abschluß der allgemeinen Veranlagung und die Veranlagung von Fällen, die nach dem Befinden des Finanzamtsvorstehers besonders schwierig und wichtig sind, verwiesen werden. Hierfür bestand ein dringendes Bedürfnis[3]). — In manchen Stücken kann man zweifeln, z. B. bei Aenderungen, ob eine Mitarbeit der Ausschüsse erforderlich ist[4]). Die meisten dieser Zweifel sind durch § 45, 3. StNV geklärt. Bei der Festsetzung von Vorauszahlungen ist in den Fällen der §§ 5—7 Stüg. die Mitarbeit der Ausschüsse nach § 8 Stüg. ausgeschlossen; in den Fällen der §§ 97—99 Eink.-Stg. nach § 101 Eink.-Stg. und im Fall § 103 Abs. 1 Eink.-Stg. nicht erforderlich.

c) Neben die Ausschüsse, die die AO vorsieht, stellt das Reichsbewertungsgesetz eine Reihe neuer Fälle, in denen die Mitarbeit von Laien vorgeschrieben ist.

1. Es soll hier von der Festsetzung von Kurswerten durch den Börsenvorstand oder durch Sachverständigen-Ausschüsse gemäß § 42 Rbg. abgesehen und zunächst der Blick auf den Bewertungsbeirat gerichtet werden, über den die §§ 17—20 Rbg. die näheren Bestimmungen enthalten. Soweit Laienmitglieder im Bewertungsbeirat vertreten sind[5]), ist darauf gesehen, daß sie weder an der zu beratenden Sache persönlich

1) B zu § 25 AO Anm. 1; Ball, Steuerausschüsse und Finanzgerichte S. 32.
2) Aendg. Verk. St. Art. V § 1, 1.
3) B zu § 26 AO Anm. 2.
4) Vgl. auch Bözelen, D. St. Z. 1922, 995.
5) Näheres § 17 Abs. 2 bezw. § 22 Abs. 4; 24 Abs. 4 Rbg.

interessiert sind, noch von Reichs- oder Landesbehörden abhängig sind: stehen Werte von Betrieben des Landes oder der Provinz, wo Laienmitglieder ihren Betrieb ausüben oder besitzen, zur Abstimmung, so gelten die betreffenden Mitglieder als verhindert (§ 18 Abs. 2 Satz 4 Rbg.). Sodann dürfen die Laienmitglieder weder in einem unmittelbaren, zu sachlichen Anweisungen berechtigenden Beamtenverhältnis, noch in einem Angestelltenverhältnis zu einer Reichs- oder Landesbehörde stehen (§ 17 Abs. 5 Satz 4 Rbg.). Die Beschlüsse des Bewertungsbeirats werden nach Stimmenmehrheit ähnlich wie die der Ausschüsse der AO gefaßt (§ 18 Abs. 2 Rbg.). Die Amtshandlungen sind nicht öffentlich, es können zu ihnen Reichs- und Landesvertreter entsandt, auch Sachverständige gehört werden (§ 18 Abs. 4 Rbg.). Die Beschlüsse werden bekannt gegeben und durch Bekanntgabe rechtsverbindlich (§ 19 Abs. 2 Rbg.).

Die Aufgabe des Bewertungsbeirats ist es [1]), die zur Herbeiführung einer gleichmäßigen Bewertung innerhalb des Reichsgebiets in Aussicht genommene Rechtsverordnung über Ertragswertklassen und Rahmensätze zu begutachten und die zu ihrer Vorbereitung notwendigen Verhältniszahlen festzustellen [2]). Er ist also hauptsächlich ein Organ der Rechtssetzung [3]). Außerdem aber liegt es ihm ob, auf Antrag des Reichsfinanzministers bestimmte Betriebe einer bestimmten Gegend in die Ertragswertklassen und Rahmensätze einzureihen, auch für ein Gebiet die vornehmlich in Betracht kommenden Ertragswertklassen und Rahmensätze zu bestimmen und festzustellen, welcher Hundertsatz des Einheitswerts bei normalem Bestand auf Grund und Boden, Gebäude und Betriebsmittel in der Regel entfällt (§ 19 Abs. 1 Ziff. 3—4 Rbg.).

2. Mehr als der Bewertungsbeirat interessieren hier als reine Verwaltungsbehörden die Grundwert- und Gewerbeausschüsse des Rbg. Ueber diese Ausschüsse enthalten die §§ 50—55, 65—68 Rbg. und die Verordnung über die Bildung der Grundwert- und Gewerbeausschüsse vom 11. 3. 1926 (RGBl 151) die näheren Einzelheiten. Danach werden die Grundwertausschüsse für jeden Finanzamtsbezirk unter Vorsitz und Leitung des Finanzamtsvorstehers und unter der Dienstaufsicht des Landesfinanzamtspräsidenten gebildet. Es können für örtlich abgegrenzte Bezirke einzelne Abteilungen eingerichtet werden (§ 50 Rbg.). Bei der Zusammensetzung dieser Abteilungen [4]) ist im Vergleich zu den Ausschüssen der AO das Laienelement etwas zurückgetreten, dafür aber Land und Gemeinde stärker herangezogen.

Das Gesetz betont, daß nur die beamteten, nicht aber die Laienmitglieder, die als solche unabhängig sind, angewiesen werden können.

---

1) Beachte aber § 81 Abs. 3 Rbg.
2) Näheres § 16 Abs. 1; § 19 Abs. 1 Ziff. 1, 2 Rbg.
3) Vgl. auch § 25, 22 Abs. 5; 84 Rbg.
4) Näheres § 51 Abs. 1 Rbg.

An Gesetze und Ausführungsbestimmungen sind sämtliche Mitglieder gebunden (§ 51 Abs. 2 Rbg.). Die Aufgabe der Grundwertausschüsse ist vor allem, den Einheitswert von landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen und gärtnerischen Betrieben und von Grundstücken für alle Einheitswertsteuern (vgl. § 1 Rbg.) festzustellen (§ 50 Abs. 1 RGB)[1].

Die Gewerbeausschüsse werden in einer den Grundwertausschüssen im allgemeinen entsprechenden Weise gebildet[2]. Sie haben den Einheitswert gewerblicher Betriebe und gewisser gewerblicher Gegenstände zu ermitteln (vgl. § 65 Rbg.).

Der Wert des Gesamtvermögens wird ohne Mitwirkung eines Ausschusses festgestellt (§ 73 Abs. 1 Rbg.). Diese Regelung ist unbedenklich, weil die Feststellung des Gesamtvermögens nichts weiter als eine Zusammenrechnung der Einheitswerte der wirtschaftlichen Einheiten ist; nur die Ermittlung der Abzüge macht hier noch besondere Festsetzungen notwendig (§§ 45—48 Rbg.).

d) Will man über die Einrichtungen der geschilderten Ausschüsse im Steuerrecht ein Urteit fällen, so muß man sich über die Ausschüsse des Rbg. des Urteils enthalten, weil sie erst eben zu arbeiten beginnen. Was die Ausschüsse der AO angeht, so wurde bereits erwähnt, daß die Laienmitglieder meist nicht in der Lage sind, schwierige rechtliche und technische Zweifel zu entscheiden. Aber zu diesem Zweck sind sie auch nicht herangezogen; sie sollen vielmehr nur die zu einer gerechten und gleichmäßigen Besteuerung notwendigen Erfahrungen beibringen, die sie kraft ihres Berufs oder ihrer Ortsansässigkeit besitzen[3]. Es ist jedoch starke Kritik laut geworden, ob die Ausschüsse wenigstens diese ihre Aufgabe erfüllen können[4]. Es muß zugegeben werden, daß bei der im Verhältnis zur Einwohnerzahl der Steuerbezirke geringen Zahl der Ausschußmitglieder die meisten derselben die Verhältnisse der Pflichtigen nicht aus eigener Anschauung kennen werden. Die Praxis zeigt, daß häufig nur die Vertreter der Gemeinde des Pflichtigen gut unterrichtet sind. Nur alteingearbeitete Laien kennen die Verhältnisse im ganzen Bezirk; darum sollten stets dieselben Mitglieder wieder in die Ausschüsse entsandt werden. Die genannten Mängel sind noch bei weitem fühlbarer bei den besonderen Ausschüssen. Alles dies schließt aber nicht aus, daß ein Laienmitglied, ohne die Verhältnisse selbst zu kennen, doch auf Grund seiner Berufserfahrungen bei der Beurteilung wertvolle Hilfe leisten kann. Ein Nachteil der Ausschüsse ist, daß die Veranlagung durch ein Kollegium anstatt durch eine bürokratische Behörde eine Verlangsamung mit sich bringt: ein Kollegium hält nicht täglich Sitzungen ab und faßt seine Beschlüsse langsamer.

---

1) Beachte aber § 65 Abs. 2 Satz 2 Rbg., auch § 78 Rbg.
2) Vgl. § 65, 67 Abs. 1; beachte Abs. 2 u. § 68 Abs. 1 u. 2 Rbg.
3) Ball, Steuerausschüsse und Finanzgerichte S. 10.
4) Rohkrämer, D. St. Bl 1924 S. 455; Schranil S. 31.

Allein man darf bei aller Kritik der Ausschüsse und bei der Forderung, die Laienmitwirkung einzuschränken, nie ihren politischen Sinn vergessen: sie sollen ein Gegengewicht gegen die doch mehr oder minder fiskalisch eingestellten Beamten sein und das Vertrauen der Bevölkerung zur Steuerverwaltung wachhalten. Diese darf keine Geheimwissenschaft werden [1]). Auf die Dauer bleibt einer noch so scharf vorgehenden Steuerverwaltung einem mißtrauischen Volke gegenüber der Erfolg versagt. Man wird daher gut tun, trotz aller notwendigen Sparsamkeit die Ausschüsse nicht zu beschränken: sie arbeiten nicht zu teuer und es fehlt auch nicht an Stimmen, die ihre wertvolle Mitwirkung rühmen.

B) Häufig wird mit der Forderung, die Laienbeteiligung in den Ausschüssen zurücktreten zu lassen, die Forderung verbunden, das Laienelement in anderer Weise, nämlich durch die Mitwirkung der Selbstverwaltungskörper, vornehmlich der Gemeinden, verstärkt heranzuziehen [2]). Es wurde bereits erwähnt, daß das Rbg. in gewissem Umfange bei der Regelung seiner Ausschüsse diesen Forderungen nachkommt. Dies mag uns dazu überleiten, anschließend an die Laienmitwirkung zu prüfen, inwieweit sich eine Mitwirkung von Ländern und Gemeinden in unserem Steuerrecht findet. Wir haben hierbei allerdings nur auf ihre unmittelbare Beteiligung an der Verwaltung einzugehen; inwieweit sie mittelbar einen Einfluß ausüben, z. B. durch die Bestimmung von Mitgliedern der Ausschüsse usw., ist an den betreffenden Stellen erwähnt.

Die Mitarbeit der Länder und Gemeinden [3]) beschränkt sich heute auf Hilfspflichten und Beratung, seitdem die Verwaltung im wesentlichen reichseigen geworden ist. In diesem Umfange ist sie aber für die Reichsfinanzbehörden unentbehrlich, die der Kenntnisse der Landes- und Gemeindebehörden und nicht minder der Fachverbände bedürfen, um ihre schwierige Aufgabe durchzuführen. Diese Mitarbeit bietet auch einen gewissen Ausgleich dafür, daß den Ländern und Gemeinden die Steuerverwaltung genommen ist. — Vor allem während der Einarbeitungszeit der Reichsverwaltung mußten die Länder und Gemeinden stark herangezogen werden. Doch auch später ist eine enge persönliche Fühlungnahme mit denselben, die den Finanzamtsvorstehern durch Richtlinien vom Reichsfinanzminister zur Pflicht gemacht ist [4]), stets Praxis geblieben. Vor allem ist es Gewohnheit geworden, die Veranlagungsfälle mit dem Gemeindevorsteher oder anderen geeigneten Gemeindemitgliedern vorher durchzusprechen, wobei häufig ortsansässige Ausschußmitglieder zugezogen werden.

---

1) B St. W. IV S. 353.

2) z. B. Hensel, Str. S. 143.

3) Vgl. Schranil S. 30; Hensel, Str. S. 144, 145; Böthke, Finanzbehörden u. Steuergerichte S. 14; Rohkrämer, D. St Bl. 1924, 455; B zu § 8 AO Anm. 6.

4) Vgl. Richtlinien über den Geschäftsverkehr der Reichsfinanzbehörden mit den Staats- und Gemeindebehörden vom 16. VI. 20 R. F. Bl. S. 346.

Die gesetzliche Unterlage hierfür bieten zunächst die Paragraphen der AO, die Hilfspflichten der Gemeinden usw. begründen. Die früher in Einzelgesetzen zerstreuten Beistandspflichten der Behörden [1]) faßt die AO in § 191 [2]) zu einer allgemeinen Hilfspflicht der Reichs-, Staats- und Gemeindebehörden, der Beamten und Notare, sowie der Verbände und Vertretungen von Betriebs- und Berufszweigen zusammen, die für das gesamte Besteuerungsverfahren gilt, ohne daß jedoch ein bestimmtes Verfahren vorausgesetzt wird [3]). Natürlich dürfen ebensowenig wie Ausschußmitglieder die Berufsverbände und Vertretungen zu Spionagetätigkeiten mißbraucht werden, wenn nicht den Finanzämtern ihre besonders wertvolle Hilfe verloren gehen soll.

Weiter als § 191 AO geht § 22 Abs. 1 AO, der es den Gemeinde-, Ortspolizei- und sonstigen Ortsbehörden noch neben der Beistandspflicht des § 191 AO aufgibt, den Finanzämtern Hilfe zu leisten, soweit dies wegen ihrer Kenntnis der örtlichen Verhältnisse oder zur Ersparung von Kosten oder Zeit zweckmäßig ist. Nach § 22 Abs. 2 AO kann der Reichsfinanzminister überdies den Gemeinden und Gemeindeverbänden Geschäfte der Finanzämter und bei Nach- und Neuveranlagungen auch Geschäfte der Ausschüsse, sowie die Verwaltung von Steuern übertragen. Die Gemeinden werden in diesem Fall Hilfsstellen der Finanzämter [4]) und müssen den Weisungen der Finanzämter folgen (§ 23 AO), während sie bei ihrer sonstigen Mitarbeit nie untergeordnete Behörde sind, was zur Schonung ihres berechtigten Selbstgefühls nie vergessen werden darf [5]).

Während alle genannten gesetzlichen Bestimmungen nur die Möglichkeit geben, die Gemeinden bei der Steuerverwaltung mitarbeiten zu lassen, macht es jetzt der durch die 3. StNV eingeführte § 23a AO dem Finanzamt zur Pflicht, bei den Steuern vom Einkommen und Vermögen (ausschließlich der Erbschaftssteuer) und bei der Umsatzsteuer vor der Veranlagung die zuständige Gemeindebehörde zu hören. Der Gemeindevorsteher, sein Vertreter oder Beauftragter, kann außerdem an den Ausschußsitzungen beratend teilnehmen. Es wurde schon dargelegt, daß dies alter Praxis entspricht.

Es finden sich in den Einzelgesetzen weitere Beispiele für die Mitarbeit von Ländern, Gemeinden [6]) und Betriebs- und Berufsvertretungen.

---

1) Vgl. z. B. Erbschaftssteuergesetz 1906 § 41; Reichsstempelgesetz § 117; Besitzsteuergesetz § 63; Umsatzsteuergesetz 1918 § 32; ferner Gesetz 9. VI. 1895 RGBl S. 256. B zu § 191 AO Anm. 1.

2) B zu § 191 insbes. Anm. 5.

3) RFH 12, 202.

4) Böthke, Finanzbehörden u. Steuergerichte S. 31.

5) Vgl. ferner zur Mitwirkung der Selbstverwaltung AO § 192, 206 Abs. 1; 245 Abs 2.

6) § 19 Abs. 1 Ziff. 3 Rbg.; Kapitalverkehrsstg. § 73, 74; Grunderwerbsstg. § 24 usw. B zu § 191 AO Anm. 10

Aus diesen soll zum Schluß nur § 52 Abs. 2 Rbg. noch besonders genannt werden.

Blicken wir zurück, so sehen wir, daß in unserem Steuerrecht der Rechtsstaatsforderung, die Selbstverwaltung an der Steuerverwaltung zu beteiligen, durch die Mitwirkung der Laien und der Länder, Gemeinden und Fachverbände usw. weitgehend Rechnung getragen ist.

IV. Wenn wir uns jetzt der zweiten, besonders wichtigen Rechtsstaatssicherung in der Steuerorganisation zuwenden: der Einrichtung von Rechtsmittelbehörden, die über der unparteiischen Einhaltung der Steuergesetze durch die Behörden wachen sollen, so müssen wir weit in der Geschichte zurückgreifen, um das Werden des heutigen Zustandes zu verstehen. Es soll bei dieser geschichtlichen Entwicklung gleichzeitig die Geschichte des Rechtsmittelverfahrens behandelt werden, während sonst alles, was im Rahmen des Themas über das Verfahren gesagt werden muß, möglichst in den dritten Abschnitt verwiesen ist und hier nur der Behördenaufbau erörtert wird.

A) Im alten deutschen Reich [1]) fiel der Rechtsschutz gegen Steuerforderungen mit dem allgemeinen Rechtsschutz zusammen, da noch nicht das öffentliche Recht vom Privatrecht, geschweige denn das Steuerrecht von dem übrigen Verwaltungsrecht getrennt war. Der Kaiser konnte seit 1495 zwar selbst auf die Zahlung von Steuern bei dem nicht gänzlich unabhängigen Reichskammergericht und dem völlig von ihm abhängigen Reichshofrat klagen, nicht aber wegen unrechtmäßiger Steuerforderung verklagt werden. Diese Lücke war jedoch wenig fühlbar, da die einzelnen kaum unmittelbar mit der Reichsgewalt des Kaisers in Berührung kamen.

Günstiger war der Rechtsschutz gegen die Landesherren gestaltet. Der Untertan konnte gegen jede Ueberschreitung des Besteuerungsrechtes, wie überhaupt eines Hoheitsrechtes die querela bei den Reichsgerichten erheben. Allerdings darf ihre praktische Bedeutung nicht überschätzt werden, der fernstehende Richter konnte die Bedürfnisse des Landes schlecht beurteilen und mußte sich auf die Rüge grober Unrechtmäßigkeiten beschränken. Bald entzogen sich auch die mächtiger werdenden Fürsten der lästigen Kontrolle durch die Reichsgerichte auf doppelte Weise: während schon früher, in Ländern in denen „Austräge" bestanden, die Anrufung der Reichsgerichte, erst, nachdem diese entschieden hatten, möglich war, wurden jetzt gesetzliche Bestimmungen erwirkt, die die Beschwerden bei den Reichsgerichten möglichst unterbanden [2]). Außer-

---

1) Vgl. hierzu und zum folgenden: O. Mayer 1. Bd. 2. Aufl. S. 25 ff.; Lehmayer, Grünhut 29 S. 37, 38; Loening S. 771 ff.; Fleiner § 3, § 4; Bähr S. 111 ff.; Gneist S. 88 ff.; 135 ff.; RG 11, 66.

2) z. B. Jüngster Reichsabschied § 105, 106; auch die — allerdings ungültigen — Wahlkapitulationen 1790 Art. 19 § 7; ferner die Privilegia de non appellando et evocando.

dem wußten die Landesherren durch mancherlei Druckmittel den Untertanen das Klagen zu verleiden. Die mächtigeren unter ihnen entzogen sich auch, wo das Reichsgericht einmal ein Urteil gegen sie fällte, auf ihre Macht pochend, der Zwangsvollstreckung.

Dieser zerfallende reichsrechtliche Schutz der Untertanen wurde meist nur mangelhaft durch einen Rechtsschutz innerhalb der Territorien ersetzt [1]): die Fürsten unterwarfen sich zwar in privaten Angelegenheiten dem Spruch ihrer ordentlichen Gerichte, die seit Friedrich dem Großen Unabhängigkeit erlangten [2]). Außerdem blieben weite Gebiete des Staatslebens den ordentlichen Gerichten durch die Uebernahme der römischen Fiskuslehre unterstellt. Man teilte den Staat in die jetzt nicht mehr aus einem Komplex von Hoheitsrechten bestehende, sondern einheitlich gefaßte Hoheitsgewalt und den Fiskus, den Träger der Vermögensrechte des Staates, der als eine juristische Person des Privatrechts vor den ordentlichen Gerichten Recht nehmen mußte [3]). Gegen eine zu große Ausdehnung der fiskalischen Rechtsverhältnisse, zu der die Gerichte im Interesse des Rechtsschutzes neigten, verwahrten sich allerdings die Landesherren [4]). Andererseits blieben aber auch die Versuche, die Entscheidung fiskalischer Klagen auf die Verwaltungskollegien zu übertragen, die man in den Rheinbundstaaten unter französischem Einfluß unternahm, ohne dauernden Bestand [5]). Im Steuerrecht gaben die ordentlichen Gerichte, wenn eine Steuer zu Unrecht oder zu hoch gezahlt war, einer condictio indebiti Raum, indem sie konstruierten, daß durch die Zahlung der Fiskus grundlos bereichert sei und privatrechtlich die Herausgabe der Bereicherung schulde. Ferner blieb der Rechtsweg für die Fälle geöffnet, in denen jemand behauptete, auf Grund eines besonderen Rechts nicht zur Steuer verpflichtet oder über die Gebühr belastet zu sein [6]).

Eine klaffende Lücke im Rechtsschutz ergab sich aber daraus, daß bei einem Streit über die Verpflichtung zu einer Steuer kein Prozeß gewährt wurde [7]). Allein man darf hier nicht ungerecht sein [8]): die Verwaltungsbehörden, die Kammern und Kommissariate und das Generaldirektorium, die im Beschwerdewege über Steuerfragen entschieden, boten zunächst durch ihre kollegiale Verfassung und die selbständige Stellung ihrer Mitglieder starke Sicherheit für ein gerechtes unparteiisches Urteil. Diese Sicherheit wurde erst erschüttert, als mit der Verwaltungsreform

---

1) Auch Hatschek S. 1 ff.
2) Vgl. ALR § 80 Einl.
3) Vgl. ALR § 81 II 14.
4) Kabinettsorder 4. XII. 1831.
5) Gneist S. 184, 135.
6) ALR § 79—82 II 14.
7) ALR § 78 II 14; auch Vero. 26. XII. 1808 § 35—37, 41; Gneist S. 135.
8) Meyer-Anschütz, Staatsrecht S. 780 ff.; Anschütz H. d. P. S. 304; Bornhak, S. 422 I. Bd., S. 124 ff., 262 ff., 352 ff. II. Bd.; S. 204 ff. III. Bd.; Gneist S. 99 ff., S. 191 ff.

von 1806 das Kollegialsystem dem weniger schwerfälligen Bürosystem weichen mußte und eine stärkere Zentralisation die Selbständigkeit der untergeordneten Behörden verringerte. Endlich wurde die Garantie in der Verfassung der Verwaltung gänzlich hinfällig, sobald die Einführung von Volksvertretungen die Minister in das Getriebe der Parteiinteressen zog.

Zu dieser Zeit wurde der Mangel eines Rechtsschutzes nicht nur in Bezug auf das Steuerrecht, sondern ganz allgemein im Verwaltungsrecht doppelt spürbar, und die Forderung nach einem Verwaltungsrechtsschutz wach. Vielfach wurde verlangt, diesen Rechtsschutz durch eine Unterstellung der Verwaltung unter die ordentlichen Gerichte zu verwirklichen [1]). Die Frankfurter Verfassung vom 28. 3. 1849 § 182 wollte diesen Weg gehen, wie ihn auch England gegangen ist [2]), und wie ebenfalls einige Bundesstaaten Deutschlands, vor allem die Hansestädte bis 1919 ihren Verwaltungsrechtsschutz auf diese Weise verwirklicht haben, wozu Art. 4 EG GVG nach Gründung des Kaiserreichs die Möglichkeit beließ. Für Preußens Steuerrecht schlug das Gesetz über die Erweiterungen des Rechtswegs vom 24. 5. 1861 [3]) insoweit diesen Weg ein, als es den Rechtsweg für Erstattungsansprüche, die auf die Behauptung gestützt wurden, daß die Steuerforderung bereits getilgt oder verjährt sei oder die Abgabe keine öffentliche sei, und in Bezug auf die Stempelsteuer und die Kirchen-, Pfarr- und Schulabgaben öffnete. Die Forderung auch für die Frage der Gesetz- und Verfassungsmäßigkeit einer Steuer allgemein den Rechtsweg zuzulassen, scheiterte am Widerspruch der Fachminister [4]).

Die spätere preußische Gesetzgebung hat nur in einzelnen Fällen für Steuerfragen den Rechtsweg offen gelassen [5]). Im großen und ganzen entschied sie sich für die zweite Möglichkeit eines Verwaltungsrechtsschutzes, nämlich für die Einrichtung besonderer Verwaltungsgerichte, die die süddeutschen Staaten zuerst verwirklicht hatten [6]). Den großen Schritt tat hier die preußische Verwaltungsreform von 1872 für die allgemeine Verwaltung. Für das Steuerrecht wurden bald meist Sonderregelungen getroffen, die nur zum Teil das allgemeine Verwaltungsstreitverfahren benutzten [7]). Der Rechtsweg war für Steuerfragen ausgeschlossen und zwar auch für Erstattungsansprüche, was nach Art. 184 EG BG möglich blieb [8]). Fraglich war, ob ein Er-

1) Bähr, insbes. S. 163 ff.
2) Gneist S. 38 ff.
3) §§ 9—16 beschränkt durch § 160 Zuständigkeitstages.
4) Gneist S. 220 ff.; Lassar S. 115 ff.
5) Stempelstg. 31. VII. 1895 § 25, 26; Erbschaftsstg. 30. V. 1873 § 40 nebst Vero. 16. IX. 1867 Art. 5.
6) Fleiner S. 227; Badisches Gesetz vom 5. X. 1863.
7) Auch zum folgenden: Strutz, Holtzendorff-Kohler 7. Aufl. 4. Bd. S. 439ff.; G. Meyer S. 692 ff.; Gläßing A. d. D. R. 1896 S. 46 ff.
8) RG 67, 401; Staudinger zu Art. 104 EG BGB.

stattungsanspruch in dem besonderen Steuerverwaltungsstreitverfahren geltend gemacht werden konnte und so überhaupt rechtlich geschützt war. Die älteren Entscheidungen des OVG, die dies bejahen, vertraten hier im Gegensatz zu den jüngeren wohl die richtige und billigere Ansicht [1]).

Der Rechtsmittelzug des preußischen Einkommensteuergesetzes [2]) sah bei Veranlagung für Einkommen bis 3000 Mark Einspruch bei der Veranlagungskommission und Berufung bei der Berufungskommission, bei Veranlagungen über 3000 Mark Berufung an die Berufungskommission und Beschwerde an das OVG vor. Die Berufungskommissionen, die Vorläufer der Finanzgerichte der AO, wurden für jeden Regierungsbezirk unter dem Vorsitz eines Regierungskommissars aus teils ernannten, teils gewählten Mitgliedern gebildet [3]).

Anders als die geschilderten Zustände in den Einzelstaaten lagen die Dinge im neuen Kaiserreich [4]). Hier war in einzelnen Gesetzen, insbesondere bei den Verkehrssteuern [5]), der Rechtsweg ausdrücklich für die Entscheidung eines Streits über Steuerverpflichtungen offen gehalten. In zahlreichen Gesetzen, vor allem bei Zöllen und Verbrauchssteuern fehlte jedoch jede Rechtsschutzbestimmung. Das Reichsgericht füllte diese Lücke, indem es, — nicht aus theoretischen Gründen, sondern eben in dem Bestreben, den mangelnden Rechtsschutz zu gewähren, — die alte Fiskustheorie aufnahm, die sich seit Zachariae [6]) allerdings gewandelt hatte und nicht mehr Hoheitsstaat und Fiskus als verschiedene Personen trennte, sondern nur einen Staat kannte, der jedoch eine öffentlich-rechtliche und eine privat-rechtliche Seite hatte und in dieser letzten Eigenschaft als das Subjekt seiner Vermögensrechte den ordentlichen Gerichten unterstand. Auf dieser Auffassung fußend kam das Reichsgericht mit Hilfe der Konstruktion gemischter Rechtsverhältnisse zu dem notwendigen Rechtsschutz [7]): Es erklärte, — wenn es auch die Frage, ob eine Steuerpflicht bestehe, als öffentlich-rechtlich anerkannte —, daß, soweit eine Steuer zu Unrecht gezahlt sei, ein vermögensrechtlicher Tatbestand gegeben sei, der der privatrechtlichen ungerechtfertigten Bereicherung entspreche und darum nach den §§ 812 ff. BG zu behandeln sei. Das Reichsgericht gewährte also einen durch Zivilrecht begründeten

---

1) Lassar S. 147 ff.

2) Preuß. Eink. Stg. vom 19. VI. 1906 § 43—54; ähnlich pr. Ergänzungsstg. 14. VII. 1893 § 33 ff. Vgl. auch Kommunalabgabengesetz vom 14. VII. 1893 §§ 69—76; Gewerbesteuergesetz vom 24. VI. 1891 §§ 35—37; Warenhausstg. 18. VII. 1900 § 13.

3) Strutz, J. W. 1921 S. 1565.

4) Vgl. zum folgenden Lassar, Böthke; Finanzbehörden u. Steuergerichte S. 10.

5) Vgl. Reichsstempelgesetz 14. VI. 1900 § 43 u. F. 2. VIII. 1913 § 110; Reichserbschaftsstg. 3. VI. 1906 § 57; Gesetz über die Besteuerung des Personen- u. Güterverkehrs 8. IV. 1917 § 20 auch Lottner Z. f. Z. 1924, 127.

6) Zachariae, Deutsches Staats- u. Bundesrecht, 3. Aufl. S. 204.

7) RG 75, 41; 78, 418; 77, 230; 67, 401; 11, 66; 16, 38; 42, 109 u. a. Staudinger zu Art. 104 EG BG; Gruchot 48, 126; Fleiner S. 400 ff.

Erstattungsanspruch und mit ihm verbunden auch einen Anspruch auf Zinsen, dies im Gegensatz zu der Verwaltungsrechtsprechung, die, soweit sie überhaupt einen Erstattungsanspruch zuließ, einen Anspruch auf Zinsen ablehnte. — Die Klage hatte sich nach der Rechtsprechung des RG gegen den die Steuer einziehenden Bundesstaat zu richten [1]. — Diese seine Ansicht schränkte das Reichsgericht allerdings ein, indem es anerkannte, daß die Landesgesetzgebung ausdrücklich oder durch die Zuständigkeit besonderer Verwaltungsgerichte auch für Reichssteuern den Rechtsweg gemäß Art. 104 EG BG ausschließen könnte.

Schon früh hatte sich in der Theorie und der öffentlich-rechtlich eingestellten Verwaltungsrechtsprechung des OVG die Erkenntnis Bahn gebrochen [2], daß die Auffassung des RG theoretisch falsch sei, daß nämlich die Frage, inwieweit eine Steuer zu Unrecht gezahlt und ein Erstattungsanspruch gegeben sei, ebenso öffentlich-rechtlicher Natur sei wie die ihr zugrundeliegende Frage, inwieweit eine Steuerpflicht bestehe. Das RG konnte sich nur dort, wo der Rechtsschutz nicht gefährdet war, weil das Gesetz die Entscheidung über die Steuerpflicht ausdrücklich auf den Rechtsweg verwies, dieser besseren Erkenntnis vorsichtig erschließen, mußte sie aber dort streng ablehnen, wo sonst jeglicher Rechtsschutz mangelte.

Nicht aber brauchte sich die Gesetzgebung dieser Erkenntnis zu versagen. Und so finden sich fast überall in den jüngeren Reichssteuergesetzen, vornehmlich denen, die direkte Steuern einführen, Bestimmungen, die den Rechtsschutz dadurch sichern, daß sie nicht den ordentlichen Rechtsweg, sondern das landesrechtliche Verwaltungssttreitverfahren für zuständig erklären [3]. Das führte allerdings zu einer unleidlichen Zersplitterung der Rechtsprechung, und wenn überall im Verwaltungsrecht das Bedürfnis nach einem obersten Gericht des Reichs spürbar war, so war es im Steuerrecht am dringendsten [4]. Darum faßte man, allerdings wohl übereilt und zu ungeeigneter Zeit in dem schwersten Kriegsjahr den Entschluß, den RFH als oberste Spruchbehörde in Reichssteuersachen zu errichten, vorerst zwar nur für die Besitz- und Verkehrssteuern und die Kohlenabgabe [5]. Die unteren Rechtsmittelbehörden verblieben zunächst in ihrer landesrechtlichen Zerrissenheit [6]. Das änderte sich gesetzlich erst, als wiederum übereilt alle Steuer-

---

1) RG 76, 17.

2) Vgl. z. B. G. Meyer, S. 220; Gläßing A. d. D. R. 1896 S. 46; Lassar, insbes. S. 166 ff.

3) Kohlenstg. 8. IV. 1917 § 11; Besitzstg. 3. VII. 1913 § 66; entspr. Kriegsstg. 21. VI. 1916 § 30; Steuerfluchtges. 26. VII. 1918 § 12. — Zuwachsstg. 14. II. 1911 § 44; Wehrbeitragsges. 3. VIII. 1913 § 48.

4) Vgl. Strutz, J. W. 1918, 641 u. Deutschen Juristentag 1910.

5) Gesetz vom 26. VII. 1918; Bekanntmachung vom 8. VIII. 1918; 21. IX. 1918.

6) Vgl. z. B. Umsatzstg. vom 26. VII. 1918 § 23; Kriegsabgabestg. vom 26. VII. 1917 § 34.

behörden und somit auch die Rechtsmittelbehörden, durch das Gesetz über die Reichsfinanzverwaltung [1]) Reichsbehörden wurden. Tatsächlich trat der vollständige Wandel allerdings erst ein, nachdem endlich nach Jahren die reichseignen Rechtsmittelbehörden überall eingearbeitet waren und man sich nicht mehr mit landesrechtlichen Einrichtungen oder der Entscheidung der Landesfinanzämter zu behelfen brauchte [2]).

Das Gesetz über die Reichsfinanzverwaltung, das seinerzeit das RFH-Gesetz im wesentlichen übernommen hatte, wurde später in die AO unverändert aufgenommen, an der jetzt der neue Aufbau des Steuerrechtsschutzes dargelegt werden soll.

B. a) Es kann weder bei dieser Darstellung der neuen Rechtsschutzbehörden im Steuerrecht noch im dritten Abschnitt darauf eingegangen werden, inwieweit sich auch durch die politische Verantwortlichkeit der Verwaltung vor dem Palament, durch die staatsrechtliche Verantwortung vor dem Staatsgerichtshof, durch die strafrechtliche vor den Strafgerichten und durch die rechnerische vor dem Rechnungshof des Deutschen Reiches mittelbar ein Rechtsschutz für das Steuerrecht ergibt. — Ebenso kann die wichtige Frage, inwieweit der Rechtsweg vor den ordentlichen Gerichten nach den Steuergesetzen noch zugänglich bleibt, seitdem er durch § 227 AO für Reichssteuersachen ausgeschlossen ist, hier nicht behandelt werden [3]). Für diese Frage muß zunächst die kurze Erwähnung genügen, daß die Haftung des Staates für seine Beamten gemäß Art. 131 der neuen RV i. V. m. § 839 BG und den einschlägigen Gesetzen nach wie vor vor den ordentlichen Gerichten geltend gemacht werden kann, weil sie nicht auf Steuerrecht, sondern auf allgemeinen Rechtsvorschriften beruht [4]). Schließlich kann nur kurz angedeutet werden, daß der Rechtsschutz im Steuerrecht in der jüngsten Zeit durch internationale Verträge zum Teil auch über die Grenzen des Reichs hinaus gesichert worden ist [5]).

Im folgenden soll nur der Aufbau unserer heutigen Steuerrechtsmittelbehörden dargestellt sein. Bei dieser Betrachtung soll besonderes Gewicht darauf gelegt werden, inwieweit die Forderung des Rechtsstaats, daß die Verwaltungsgerichte unabhängige Gerichte sein sollen, im Steuerrecht verwirklicht ist.

Die grundlegenden Vorschriften über die neuen Rechtsmittelbehörden finden sich heute in der AO. Neben die Rechtsmittelbehörden der AO hat aber neuerdings das Rbg. für sein Gebiet besondere Rechtsmittel-

---

1) Ges. v. 10. IX. 1919.
2) Popitz, D. J. Z. 22, 276 ff. Vero. v. 11. X. 1921 RGBl S. 1305.
3) Buchwald, J. W. 1921, 69.
4) Ellerholz, D. St. Z. 1922, 959; Kornick St. A. 1923 S. 155; Böthke, Finanzbehörden u. Steuerger. S. 16 B zu § 227 AO.
5) Vgl. Vertrag zwischen dem Deutschen Reich u. Ungarn. RGBl II 1925 S. 641; Vertrag mit der Tschechoslovakei v. 31. XII. 1921; Vertrag mit Oesterr. v. 23. V. 1922.

behörden gestellt. Hierdurch mögen sachkundigere Spruchbehörden für die Bewertungsfragen gewährleistet sein. Es leidet jedoch die Einheitlichkeit des Aufbaues der Steuerrechtsprechung, allerdings in so geringem Maße, daß von einer Gefahr erst gesprochen werden kann, wenn man in späteren Steuergesetzen noch weitere besondere Steuergerichte schaffen sollte.

b) Nach der AO (§ 218) kommt zunächst als Rechtsmittelbehörde das Finanzamt in Betracht. Es entscheidet über den Einspruch. Wo Ausschüsse bei der angefochtenen Entscheidung mitgewirkt haben, haben sie auch mit über den Einspruch zu entscheiden, doch kann die Entscheidung an den besonderen Ausschuß übertragen werden[1]. Ueber den Einspruch gegen den Feststellungsbescheid über den Einheitswert einer wirtschaftlichen Einheit gemäß dem Rbg. entscheidet der Grundwert-, bezw. Gewerbeausschuß (§ 56 Abs. 1 Satz 1 und 2; § 69 Abs. 1 Rbg.). — Das Finanzamt ist eine abhängige Verwaltungsbehörde. Auch soweit es als Rechtsmittelbehörde tätig wird, ist es an sachliche Anweisungen gebunden, da keine Gesetzesvorschrift besteht, die dies ausschließt[2]. Nur die Ausschüsse verfügen über ein geringes Maß Unabhängigkeit[3].

c) Außer dem Finanzamt ist das Landesfinanzamt als Rechtsmittelbehörde zu erwähnen. Es entscheidet über die Anfechtung und die Beschwerde (§ 219, 224 AO). Das Landesfinanzamt ist ebenso wie das Finanzamt eine abhängige Verwaltungsbehörde; es hat auch als Rechtsmittelbehörde sachliche Anweisungen zu befolgen[4]. Da beim Landesfinanzamt nie Ausschüsse mitwirken, fällt selbst die geringe Unabhängigkeit, die diese verbürgen, bei ihm fort. Es bietet also nur insofern gegenüber dem Finanzamt eine stärkere Rechtssicherheit, als es als vorgesetzte Behörde die Vermutung besserer Sachkenntnis für sich hat. Es ist daher zu wünschen, daß das Landesfinanzamt nach Möglichkeit als Rechtsmittelbehörde durch das unabhängigere Finanzgericht ersetzt wird, zumal auch bei Zöllen und Verbrauchssteuern eine Laienmitwirkung ratsam wäre.

d) Die Finanzgerichte[5] sind die für die Berufung und die Arrestbeschwerde zuständige Rechtsmittelbehörde (§ 218, 351 AO). Ueber ihren Aufbau enthält gemäß § 16 Abs. 5 AO neben den §§ 14—18 der AO die Verordnung über die Bildung der Finanzgerichte vom

1) S. o. S. 43 B. zu § 244 AO Anm. 2.
2) B zu § 13 AO Anm. 3, 5; RFH 5, 7.
3) S. o. S. 42, 44.
4) RFH 7, 97.
5) Zum folgenden: B zu § 14 ff. AO; Böthke, Finanzbehörden und Steuergerichte S. 41 ff.; Popitz, D. J. Z. 1922 S. 276 ff.; Ball, Steuerausschüsse und Finanzgerichte S. 43 ff.; Böthke, D. St. Bl. 3 S. 349; Hensel, Str. S. 143 ff.; Bode, St. A. 1922, 159; Strutz, D. St. Z. 10 332, 397, 448; ders. J. W. 1921, 1565; Mrozeck, D. St. Bl. II S. 131; Ball D. St. Z. 10, 466.

5. August 1921 (VFg.) mit den Ausführungsbestimmungen der Landesfinanzamtspräsidenten die maßgebenden Vorschriften[1]).

Die Finanzgerichte sind den Landesfinanzämtern angegliedert (§ 14 Abs. 1 AO); das heißt jedoch nicht, daß sie Abteilungen der Landesfinanzämter sein sollen, was sie auch tatsächlich nicht sind; sie teilen nur nach Möglichkeit den Sitz und die Organisation der Landesfinanzämter. Vor allem aber macht sich die Angliederung bei der Bildung der Kammern bemerkbar, die bei den Finanzgerichten zu errichten sind (§ 14 Abs. 2 AO).

Die Kammern werden aus fünf gleichberechtigt abstimmenden Mitgliedern gebildet. Es herrscht also das Kollegialsystem.

1. Von diesen fünf Mitgliedern sind zwei, der Vorsitzende und das ständige Mitglied, sowie ihre Vertreter Beamte, die der Reichsfinanzminister auf die Dauer ihres Hauptamtes aus den Mitgliedern des Landesfinanzamts bestellt und zwar meist aus den Abteilungen für Besitz- und Verkehrssteuern, da die Finanzgerichte vor allem in diesen Steuerarten arbeiten (§ 15 AO). Auch diese beamteten Mitglieder sind nach § 14 Abs. 4 AO, der den Art. 102 der neuen RV wiedergibt, als solche unabhängig und nur dem Gesetz unterworfen, d. h. sie sind als Gerichtsmitglieder weder an allgemeine Verwaltungsvorschriften noch an sachliche Anweisungen mit Ausnahme der vom RFH bei einer Rückverweisung gegebenen Anweisungen (§ 275 Abs. 3, 4 AO) gebunden. Das verbürgt einen gewissen Grad richterlicher Unabhängigkeit; aber diese Unabhängigkeit ist nicht genügend gesichert: es ist schon bedenklich, daß der Landesfinanzamtspräsident nach Genehmigung des Reichsfinanzministers die Anzahl und den Sitz der Kammern zu bestimmen hat (§ 3 Nr. 1; § 5 VFg) und so die Rechtsprechnng drosseln kann. Noch bedenklicher ist es, daß der Reichsfinanzminister die beamteten Mitglieder des Finanzgerichtes ernennt und sich genehme Beamte auswählen kann. Der Reichsfinanzminster bestellt die Richter zur Nachprüfung von Verfügungen der Behörden seiner Verwaltung, an der er interessiert ist. Man kann die bestehende Regelung auch nicht dadurch rechtfertigen, daß die Staatsinteressen schon durch die Zusammensetzung des Gerichts in gewissem Umfang gesichert sein müßten. Die Finanzverwaltung bedarf einer solchen Bevorzugung gegenüber dem Steuerpflichtigen nicht, da sie ohnedies meist besser als der Pflichtige vor dem Finanzgericht durch sachkundige Beamte vertreten ist. — Endlich ist die Unabhängigkeit der Amtsmitglieder vor allem dadurch erschüttert, daß sie ihre richterliche Tätigkeit nur als Nebenpflicht neben ihrer Haupttätigkeit im Landesfinanzamt ausüben, worauf zeitweise durch Erlaß noch besonderer Wert gelegt wurde[2]). Das birgt eine vielfältige Gefahr:

1) Vgl. ferner die Geschäftsordnung der Finanzgerichte (FGGO) vom 15. II. 22. RStBl. S. 93 mit Ergänzung vom 21. V. 24 RStBl. S. 161.

2) Erlaß 15, II. 1922, III NP 4770, III R 1388. Vgl. Mrozek AO Anhang Nr. 23 c.

jeder Beamte ist an der schnellen und manchmal auch rücksichtslosen Durchführung der Geschäfte seiner Abteilung interessiert; er wird also häufig geneigt sein, die Sache nicht so unparteiisch und gründlich wie notwendig durchzuprüfen. Daß das Urteil eines Verwaltungsbeamten als Richter nicht objektiv ist, beweisen die Erfahrungen bei den preußischen Berufungs- und Veranlagungskommissionen: hier brachten die Regierungsbeamten zwar im Gegensatz zu heute nicht eine übermäßig fiskalische Einstellung der Sache entgegen, sondern sie waren eher zu milde, um sich die politische Gunst der Steuerpflichtigen nicht zu vergrämen. — Dies Bedenken wird nur unzureichend dadurch abgeschwächt, daß sich ein Amtsmitglied, das weiß, daß es in einer Sache nicht völlig unparteiisch denkt, des Urteils enthalten kann; denn selten wird sich ein Amtsmitglied aus dem bloßen Grunde, weil es sich um Sachen seines Dezernats handelt, für befangen erklären; überdies bedarf es hierzu der Zustimmung der Kammer, wenn auch nicht des Landesfinanzamtspräsidenten, da es als Richter von diesem unabhängig ist[1]). Die Kammer sollte ihre Zustimmung allerdings um des Ansehens der Steuerrechtsprechung willen nie versagen. — Zu dem eben dargelegten Bedenken kommt hinzu, daß die Amtsmitglieder, wenn sie auch als Richter an keine sachlichen Anweisungen gebunden sind, durch Rücksprachen mit den ihnen im Hauptamt vorgesetzten Landesfinanzamtspräsidenten beeinflußt werden können. Sie werden gerade darum selten dem Willen des Landesfinanzamtspräsidenten entgegen handeln, weil es die Verbindung von Richtertätigkeit im Finanzgericht und Beamtentätigkeit im Landesfinanzamt weiterhin mit sich bringt, daß die Amtsmitglieder des Finanzgerichts wie alle anderen Reichsbeamten versetzt und ihres Amtes enthoben werden können. Das wird nur ungenügend dadurch eingeschränkt, daß sie, solange sie im Hauptamt am Landesfinanzamt beamtet sind, auch nicht ihrem Richteramt entzogen werden können; im Hauptamt können sie eben leicht versetzt werden und verlieren dadurch auch ihr Richteramt.

Diese für die richterliche Unabhängigkeit so bedenkliche Angliederung der Finanzgerichte durch die gleichzeitige Arbeit seiner Amtsmitglieder im Landesfinanzamt wird vielfach für notwendig erklärt, weil das Rechtsmittelverfahren vor den Finanzgerichten als technischen Gerichten ein erweitertes Veranlagungsverfahren sei und durch die stete Verbindung mit der Verwaltungspraxis belebt werden müsse. Dieser Einwand ist zum Teil berechtigt. Aber das Verfahren vor den Finanzgerichten soll doch ein Rechtsmittelverfahren, also mehr als ein bloßes erweitertes Veranlagungsverfahren sein. Die Finanzgerichte haben auch genügend Arbeit, um sich die zur richtigen Beurteilung der Sache notwendige Kenntnis der Verwaltung zu erhalten. Allerdings ist wohl zuzugeben, daß mit der Stärkung der Unabhängigkeit der Finanzgerichte eine Ver-

1) a. A. Böthke, Finanzbehörden und Steuergerichte S. 42.

mehrung der durch Verwaltungspraxis oder juristisch genügend vorgebildeten Mitglieder Hand in Hand gehen muß. — Schwerer fällt gegen die Loslösung der Finanzgerichte von der Verwaltung ins Gewicht, daß bei einer solchen Loslösung die Gleichmäßigkeit der Besteuerung leiden kann [1]); ähnlich wie bei den einzelnen Strafgerichten das Strafmaß für gleiche Taten häufig sehr verschieden ist. Allein die Abhängigkeit der ersten Instanz von der Verwaltung und die auch der Verwaltung gebotene Möglichkeit den über einheitliche Rechtsanwendung wachenden RFH anzurufen, bieten auch bei Trennung der Finanzgerichte von der Verwaltung noch genügende Sicherheit für eine gleichmäßige Besteuerung. — Wenn ferner geltend gemacht wird, daß die Steuerrechtsprechung stagnieren würde, wenn man den Amtsmitgliedern die volle Unversetzbarkeit der ordentlichen Richter zubilligen würde, so ist demgegenüber zu sagen, daß die häufigen freiwilligen Wünsche nach Versetzung stets den nötigen Wechsel bei den Mitgliedern der Finanzgerichte mit sich bringen werden. — Am berechtigsten ist wohl der Einwand, daß die bei unserem verarmten Volk notwendige Sparsamkeit, die eine möglichst billige Steuerverwaltung fordert, die Einstellung völlig unabhängiger, nur im Finanzgericht tätiger Richter verbietet. Gibt man dies zu, so ist es, — ebenso wie es bei den Bedenken, ob wir über genügend zu unabhängigen Finanzrichtern fähige Beamte verfügen [2]), eine Frage der Zeit ist, bis wann eine genügende Zahl fähiger Beamter ausgebildet sein kann, — auch hier nur eine Frage der Zeit, wann wir uns solche Richter leisten können. Aber vielleicht heißt es schon heute bei der Wichtigkeit der Steuerentscheidungen am falschen Ende sparen, wenn man die Steuerrechtsprechung gegenüber den ordentlichen Gerichten zurücksetzt. Ueberdies haben die Finanzgerichte soviel Arbeit, daß sie voll die ganze Kraft ihrer beamteten Richter in Anspruch nehmen können. Dadurch, daß man den Mitgliedern des Landesfinanzamts ihre schwerbelastende Richtertätigkeit abnimmt und sie auf Richter, die nur im Finanzgericht wirken, überträgt, kann man am Landesfinanzamt die Beamten wieder sparen, die man am Finanzgericht einstellt. Die Anstellung völlig unabhängiger Finanzrichter wird also kaum eine Beamtenvermehrung sondern nur eine andere Arbeitsverteilung mit sich bringen.

Die Finanzverwaltung ist aus diesem Grunde der Forderung unabhängiger Finanzrichter im Hauptamt auch insoweit gerecht geworden, als sie für alle größeren Landesfinanzamtsbezirke besondere Finanzgerichtspräsidenten angestellt hat, die nur mit richterlichen Geschäften betraut und somit tatsächlich ganz von dem Einfluß der Verwaltung unabhängig sind. Für einige kleinere Landesfinanzamtsbezirke jedoch, die keinen solchen Finanzgerichtspräsidenten erhalten haben, und für das

---

1) B. zu § 217 Anm. 3.
2) B. zu § 217 AO Anm. 3.

zweite ständige Amtsmitglied der Finanzgerichtskammer, das allerdings nicht die gleiche Bedeutung wie der Vorsitzende hat, bleiben die Besorgnisse bestehen, ganz abgesehen davon, daß es nicht genügt, die richterliche Unabhängigkeit nur tatsächlich durch eine kluge Leitung der Verwaltung zu gewähren, sondern daß sie gesetzlich festgelegt sein muß, damit sie nicht jederzeit bei einer Willensänderung der Verwaltung umgeworfen werden kann. Außerdem ist es fraglich wie es um die Unversetzbarkeit der Finanzgerichtspräsidenten steht. Sie sind im Hauptamt am Finanzgericht angestellt, nicht am Landesfinanzamt; da aber ihre richterliche Unversetzbarkeit nirgends durch Gesetz bestimmt ist, muß man annehmen, daß sie ebenso wie die im Hauptamt am Landesfinanzamt und im Nebenamt am Finanzgericht beschäftigten Kammermitglieder nach allgemeinem Reichsbeamtenrecht ihres Amtes enthoben und versetzt werden können. Schließlich bleibt bei den Finanzgerichtspräsidenten noch zu bedenken, daß sie, wenn sie auch möglichst den Vorsitz in allen Kammern führen, doch häufig, — vor allem, wo sie nach dem Reichsbewertungsgesetz auch den Vorsitz im Oberbewertungsausschuß führen sollen, — überlastet sein werden und sich vertreten lassen müssen. Ihre Vertreter aber werden wieder nur nebenamtlich als Richter, im Hauptamt am Landesfinanzamt tätige Beamte sein.

Es bleibt daher zu fordern, daß man den beamteten Mitgliedern des Finanzgerichts bei einer gesetzlichen Neuregelung die volle Unabhängigkeit zusichert, indem man ihnen nur richterliche Geschäfte zuweist und auch die volle Unversetzbarkeit zubilligt, wie sie den ordentlichen Richtern in Art. 104 RV gewährt ist. Dies wurde schon bei der Beratung der AO erwogen, aber als unvereinbar mit der Angliederung der Finanzgerichte an die Landesfinanzämter abgelehnt. Heute ist die ungenügende Ausgestaltung der Finanzgerichte insofern weniger fühlbar, als sehr weitgehend die Rechtsbeschwerde an den RFH gegen ihre Entscheidungen zur Verfügung steht. Es ist aber wünschenswert, die Rechtsbeschwerde einzuschränken, um den RFH nicht zu überlasten und ihn zur Erfüllung seiner Aufgabe: der Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung im Reich fähig zu erhalten. Eine Einschränkung der Rechtsbeschwerde ist aber nur dann möglich, wenn durch eine völlig unabhängige Ausgestaltung und gute Besetzung der Finanzgerichte der Rechtsschutz der Steuerpflichtigen schon bei den unteren Instanzen sicher gewährleistet ist.

2. Neben den zwei Amtsmitgliedern stehen in den Kammern der Finanzgerichte drei Laienmitglieder, die im Ehrenamt tätig sind, aber doch eine angemessene Entschädigung für Aufwand und Zeit erhalten können[1]). Es ist also bei den Finanzgerichten ähnlich und aus gleichen Gründen wie bei den Ausschüssen eine Laienmitwirkung durchgeführt.

Die ehrenamtlichen Finanzgerichtsmitglieder und die erforderliche Zahl ihrer Vertreter werden von Organen der Selbstverwaltung oder von den Vertretungen der Länder und öffentlich-rechtlichen Berufs-

1) § 14, Abs. 3; § 16 Abs. 1 AO B zu § 16 AO Anm. 2.

vertretungen auf je 6 Jahre gewählt (§ 16 Abs. 1 AO). Das Nähere über die Wahl bestimmt die VFg.: hiernach (§ 1 VFg.) werden die Mitglieder zur Hälfte von Organen der Selbstverwaltung oder Vertretungen der Länder, zur Hälfte von öffentlich-rechtlichen Berufsvertretungen gewählt. In § 2 der VFg. sind die wahlberechtigten Organe der Selbstverwaltung oder Vertretungen der Länder für die einzelnen Finanzgerichtsbezirke einzeln aufgestellt: für Preußen und größere Länder kommen vor allem die Provinzialausschüsse, Kreisausschüsse, Kreistage und Stadtverordnetenversammlungen in Betracht; für die kleineren Länder sind meist die Landtage wahlberechtigt. Die wahlberechtigten öffentlich-rechtlichen Berufsvertretungen werden unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse von den Präsidenten der Landesfinanzämter nach Genehmigung des Reichsfinanzministers bestimmt (§ 3 Nr. 3; § 5 VFg.). Hier werden Handelskammern, Handwerkskammern, Landwirtschaftskammern, Anwaltskammern, Gewerbekammern usw. herangezogen. Auch die Bezirksarbeiterräte gehören hierher.

Ehrenamtliche Finanzgerichtsmitglieder können zur Wahrung von Geschäfts- oder Betriebsgeheimnissen abgelehnt werden. Ueber das Ablehnungsgesuch entscheidet der Vorsitzer der Kammer (§ 50 Abs. 2 und 3 AO). — Der Finanzgerichtspräsident verteilt nach Anhörung je eines ständigen Mitglieds jeder Kammer die Geschäfte und die ehrenamtlichen Mitglieder auf die Kammern (§ 8 VFg.) und zwar werden die ehrentlichen Mitglieder ebenso wie die stellvertretenden Amtsmitglieder nach festem Turnus auf die Kammern verteilt (§ 7, § 10 Abs. 4 FGO), so daß insoweit einer willkürlichen Zusammensetzung vorgebeugt ist. Bei der Verteilung der ehrenamtlichen Mitglieder ist darauf Rücksicht zu nehmen, daß tunlichst eins derselben dem Beruf oder Erwerbszweig des Steuerpflichtigen angehört.

Den ehrenamtlichen Mitgliedern ist ebenso wie den Amtsmitgliedern zugesichert, daß sie unabhängig und nur dem Gesetz unterworfen (§ 14 Abs. 4 AO), also weder an sachliche Anweisungen noch an Ausführungsbestimmungen gebunden sind. Aber auch bei ihnen ist, wenngleich in weit geringerem Maße wie bei den beamteten Mitgliedern, die richterliche Unabhängigkeit dadurch erschüttert, daß dem Landesfinanzamtspräsidenten und Reichsfinanzminister wichtige Bestimmungen über ihre Wahl überlassen sind (§§ 3—5 VFg.). Vor allem hat der Landesfinanzamtspräsident das Recht, nach Anhörung von wirtschaftlichen Interessenvertretungen und Berufsverbänden Wahlvorschläge zu machen, an die die wahlberechtigten Organe und Vertretungen allerdings nicht gebunden sind. So wünschenswert die Möglichkeit von Wahlvorschlägen auch sein mag, um fähige und besonders schon eingearbeitete Mitglieder an die Finanzgerichte zu bringen, so sähe man das Recht zu diesen Wahlvorschlägen doch lieber einem unabhängigen Finanzgerichtspräsidenten vorbehalten. — Die ehrenamtlichen Mitglieder können außerdem auf Antrag des Landesfinanzamts aus Gründen, die die Entfernung eines

Reichsbeamten aus seinem Amte, also auch aus Gründen, die bloß Strafversetzung rechtfertigen, ihrer Stelle enthoben werden. Allerdings ist hier wohl genügende Sicherheit dafür geboten, daß die Amtsenthebung nur aus sachlichen Gründen im Interesse einer fähigen Rechtsprechung geschieht; denn über den Antrag entscheidet allein der RFH im Beschlußverfahren; auch kann nur der RFH dem Mitglied vorläufig bis zum Erlaß des Beschlusses die Amtsausübung untersagen (§ 18 AO). — Ohne besondere Entscheidung scheidet ein Mitglied aus dem Finanzgericht aus, wenn eine Voraussetzung seiner Wählbarkeit später wegfällt (§ 16 Abs. 3 AO).

Will man ein Urteil über den Wert der Laienmitwirkung in den Finanzgerichten fällen, so muß man bedenken, daß die ehrenamtlichen Mitglieder höchstens dort, wo die Zuständigkeit der Kammern örtlich abgegrenzt ist und die Kammern mit Ortsansässigen besetzt sind, oder wo es sich um große Firmen als Steuerpflichtige handelt, die Verhältnisse des Steuerpflichtigen aus eigener Anschauung kennen werden. Es werden also meist nur die Laienmitglieder, die kraft ihres Berufes imstande sind, die Verhältnisse des Pflichtigen mit den Augen des Fachmannes zu beurteilen, die ihnen in der Praxis vornehmlich zufallende Aufgabe, die der Veranlagung zugrundeliegenden Tatsachen zu prüfen, erfüllen können. Auch in den Finanzgerichten werden sich wie in den Ausschüssen nur alteingearbeitete Mitglieder eine über ihren eigenen Kreis hinausragende Orts- und Berufskenntnis verschaffen können. Ebenso werden nur die alteingearbeiteten Mitglieder die nötige Rechtskenntnis erlernen, die ihnen not ist, damit sie die ihnen vom Gesetz zugedachte Stellung eines bei Beratung und Abstimmung vollkommen mit den Amtsmitgliedern gleichberechtigten Mitgliedes wirklich ausfüllen können. Man sollte darum darauf sehen, daß möglichst immer wieder die gleichen Mitglieder in die Finanzgerichte und deren Kammern gebracht werden, und sich so fähige Laienrichter heranbilden, wie man es bei den Handelsrichtern getan hat. Nach dem Urteil von Mrozek sollen eingearbeitete Laienmitglieder wirklich sehr wertvolle Hilfe nicht nur bei der Beratung und Entscheidung, sondern auch vor allem durch die schriftliche Begutachtung der Fälle leisten, mit der ein Laienmitglied nach § 251 Abs. 2 AO befaßt werden kann. Es ist daher trotz vieler Bedenken und ganz abgesehen von dem politischen Sinn der Laienmitwirkung kaum ratsam, — wenn vielleicht auch die vorgebildeten Amtsmitglieder bei einer Ausgestaltung der Finanzgerichte verstärkt werden müssen, — die Laienmitwirkung bei den Finanzgerichten gänzlich auszuschalten, wenn man nur darauf hält, daß die Laienmitglieder möglichst selten wechseln.

Ein Recht des Reichsfinanzministers und der Landesfinanzämter, jederzeit in die Verhandlungen der Finanzgerichte Einsicht zu nehmen und zu den Sitzungen Beamte zu entsenden, kann nicht anerkannt werden, da es nirgends im Gesetz vorgesehen ist.

e) Neben die Finanzgerichte hat das Reichsbewertungsgesetz für sein Gebiet die Oberbewertungsausschüsse gestellt als Instanz für die Berufungen gegen Einspruchsentscheidungen bei der Feststellung des Einheitswerts wirtschaftlicher Einheiten (§ 56 Abs. 1; § 69 Abs. 1 Rbg.). Im allgemeinen bieten diese Oberbewertungsausschüsse dieselben, in gleicher Weise unzureichenden Sicherheiten richterlicher Unabhängigkeit wie die Finanzgerichte. Sie werden für jeden Landesfinanzamtsbezirk gebildet und stehen unter Dienstaufsicht des Landesfinanzamtspräsidenten (§ 57 Abs. 1, 2 Rbg.). Ihre Mitglieder sind als solche unabhängig und nur dem Gesetz unterworfen (§ 57 Abs. 4 Rbg.).

Bei jedem Oberbewertungsausschuß werden Kammern mit je fünf Mitgliedern gebildet (§ 57 Abs. 3 Rbg.). Der Vorsitzer des Finanzgerichts ist zugleich Vorsitzer des Oberbewertungsausschusses. Er führt die Geschäfte und bedient sich der Beamten und Einrichtungen des Finanzgerichts (§ 58 Abs. 1 Rbg.). Der Vorsitzer ist zugleich Vorsitzer der einzelnen Kammern. Die durch diese Ueberlastung häufig notwendigen Vertreter bestellt der Reichsfinanzminister für die Dauer ihres Hauptamts aus den Mitgliedern des Landesfinanzamts (§ 58 Abs. 2 Rbg.). Als zweites neben dem Vorsitzer ständiges Amtsmitglied der Kammer und zu seiner Vertretung werden von der Regierung des Landes, in dessen Gebiet der Betrieb oder das Grundstück liegt, Beamte bestellt, die tunlichst mit den Aufgaben der Wertermittlung vertraut sind (§ 58 Abs. 3 Rbg.). Für das zweite ständige Mitglied ist durch diese Regelung insofern eine größere Unabhängigkeit als bei den Finanzgerichten gesichert, als seine Ernennung dem Reichsfinanzminister entzogen und der unbeteiligten Landesregierung übertragen ist. Dies Mitglied ist jedoch andererseits von der Landesregierung abhängiger als es die ständigen Mitglieder der Finanzgerichte vom Reichsfinanzminister sind; denn da nicht bestimmt ist, daß es für die Dauer seines Hauptamtes an die Oberbewertungsausschüsse entsandt wird, kann es auch, ohne daß es aus seinem Hauptamt entfernt werden muß, jederzeit durch die Landesregierung seiner Richtertätigkeit entzogen werden.

Die übrigen drei Mitglieder der Kammern sind im Ehrenamt tätig; es gelten die Vorschriften der AO über die ehrenamtlichen Mitglieder der Finanzgerichte. Die näheren Bestimmungen über die Wahl der Mitglieder, die Zahl und Einberufung der Vertreter und ihre Verteilung auf die einzelnen Kammern sind dem Reichsfinanzminister im Benehmen mit den zuständigen Reichsministern und dem Reichsrat überlassen (§ 58 Abs. 4; § 86 Rbg.).

f) Ueber allen bisher geschilderten Rechtsmittelbehörden steht mit der Aufgabe, im Reich eine einheitliche Steuerrechtsprechung zu wahren, der RFH mit dem Sitz in München (§ 33 AO)[1]), das unabhängigste

---

1) Zum folgenden: Strutz, J.W. 1921 S. 1565; ders. D.St.Z 10 448 ff.; Böthke, Finanzbehörden und Steuergerichte S. 46 ff.

Richterkollegium unseres Steuerrechts. Die maßgebenden Vorschriften über den RFH enthalten heute die §§ 32—46 AO. Neben dieser kommt noch die Geschäftsordnung des RFH [1]) in Betracht, die vom RFH ausgearbeitet und vom Reichsfinanzminister bestätigt und veröffentlicht ist (§ 45 AO), ohne daß man einsieht, warum ein oberster Gerichtshof sich seiner Würde entsprechend seine Geschäftsordnung nicht selbständig oder doch im Einvernehmen mit einem unparteiischen Organ wie dem Reichsrat geben konnte. Der RFH ist heute nicht mehr in seiner Zuständigkeit auf gewisse Steuerarten beschränkt wie im ersten RFH-Gesetz [2]), sondern für alle Reichssteuern, auch die Zölle und Verbrauchsabgaben zuständig. Außerdem kann der Reichsfinanzminister den RFH als oberste Spruchbehörde für Landesabgaben auf Antrag einer Landesregierung bestellen (§ 32 Abs. 4 AO) [3]), ähnlich wie der Reichssteuerverwaltung die Verwaltung von Landesabgaben, Landesvermögen, Kirchensteuern usw. übertragen werden kann (§ 19 AO).

Der RFH ist in allen Reichssteuersachen oberste Spruchbehörde, in den durch Gesetz besonders übertragenen Sachen auch oberste Beschlußbehörde (§ 32 Abs. 1, 2 AO). Dem RFH können ferner Fragen der Auslegung der Steuergesetze zur Begutachtung vorgelegt werden (§ 43 AO). Solche Begutachtungen mögen allerdings, trotzdem sie nie die bindende Kraft veröffentlichter Entscheidungen haben, das freie Urteil unterer Instanzen und des RFH in späteren Entscheidungen einengen; dennoch sind sie von großem Wert, weil sie die Rechtssicherheit stärken. Verwaltung und Steuerpflichtige werden sich nach der maßgebenden Ansicht des RFH einstellen und unnütze Prozesse sparen. — Der RFH entscheidet, von Einzelfällen abgesehen, im Spruchverfahren durch Senate mit 5 Mitgliedern, im Beschlußverfahren durch Senate mit 3 Mitgliedern (§ 32 Abs. 3 AO). Will ein Senat von der Rechtsauffassung einer amtlich veröffentlichten Entscheidung abweichen, so hat der große Senat zu entscheiden (§ 46 AO).

Die Zahl der Senate bestimmt der Reichsfinanzminister nach Bedarf (§ 37 AO). Diese Regelung ist ebenso bedenklich wie die Berechtigung der Landesfinanzamtspräsidenten die Zahl der Finanzgerichtskammern zu bestimmen, da der Reichsfinanzminister es hierdurch ebenso wie der Landesfinanzamtspräsident in der Hand hat, die Rechtsprechung einzudämmen, indem er die zur Erledigung der rechtshängigen Sachen notwendige Zahl der Senate für nicht notwendig erklärt und nicht bewilligt. Außerdem wird es dem Reichsfinanzminister hierdurch und weil er die RFH-Mitglieder dem Reichspräsidenten vorschlägt, erleichtert, beliebig viel ihm genehme Männer in das Präsidium zu bringen. Es wäre daher zu wünschen, daß die Bestimmung der Zahl der Senate,

1) Vom 29. V. 20. Zentralblatt S. 861.
2) s. o. S. 52.
3) Vgl. Verordnung v. 27. IV. 1920 RGBl 183.

die aber nicht niedriger als die im Haushaltsplan vorgesehene Zahl der Senatspräsidentenstellen sein dürfte, bei einer Neuregelung dem Präsidenten des RFH anheimgegeben würde.

Die Mitglieder des RFH scheiden sich ihrem Range nach in den Präsidenten, die Senatspräsidenten und die Räte (§ 33 II, 38 AO). Außerdem konnten Hilfsrichter für die Uebergangszeit, die leider durch Gesetz allzulange bis zum 1. 4. 1925 ausgedehnt wurde [1]), hinzugezogen werden (§ 447 AO). Dies barg vor allem darum eine Gefahr für das Ansehen des RFH, als unparteiisches Richterkollegium, weil die Bestellung der Hilfsrichter zwar nicht gesetzlich, wohl aber tatsächlich dem Reichsfinanzminister überlassen war.

Die Hälfte der Mitglieder des RFH muß die Befähigung zum Richteramt besitzen (§ 35 AO). Für die zweite Hälfte ist keine besondere Vorbildung vorgeschrieben. Im allgemeinen wird man allerdings, weil schwierige Rechtsfragen auch auf anderen Gebieten als dem Steuerrecht beim RFH häufig sind, meist Mitglieder einstellen, die zum Richteramt befähigt sind. Diese Mitglieder überwiegen auch tatsächlich bei weitem, sodaß man hierin sogar eine Gefahr gesehen hat [2]). Neben den zum Richteramt befähigten Mitgliedern kommen fast nur Beamte des höheren Verwaltungsdienstes, z. B. Ministerialräte, in Betracht, von denen eine Anzahl zu Mitgliedern des RFH ernannt worden sind. Es bleibt jedoch die Möglichkeit, auch aus der Laienwelt besonders geeignete Persönlichkeiten an den RFH zu ziehen; allerdings ist eine ehrenamtliche Laienmitwirkung beim RFH ausgeschlossen.

Die Mitglieder des RFH werden auf Lebenszeit vom Reichspräsidenten ernannt (§ 34 AO). Es ist bedauerlich, haß das in § 3 des RFH-Gesetzes vom 26. 7. 1918 vorgesehene Vorschlagsrecht des Bundesrats, später des Reichsrats, das dem Vorschlagsrecht bei der Ernennung von RG-Mitgliedern entsprach [3]), nicht in die AO aufgenommen ist und das Vorschlagsrecht so tatsächlich dem Reichsfinanzminister überlassen bleibt. Der Reichsfinanzminister hat es hiedurch in der Hand, ihm genehme Mitglieder an den RFH zu bringen, zumal für die Hälfte der Mitglieder keine Vorbildung vorgeschrieben ist. Es wäre daher zu wünschen, daß das Vorschlagsrecht des Reichsrats wieder hergestellt oder doch das Vorschlagsrecht der Reichsregierung im Einvernehmen mit dem RFH-Präsidenten oder dem RFH-Präsidium allein vorbehalten würde. — Die unteren Beamten des RFH werden vom Reichsfinanzminister ernannt (§ 35 Satz 2 AO). Das beeinträchtigt zwar nicht die unabhängige Stellung des RFH; es ist aber nicht einzusehen, warum ein oberster Gerichtshof nicht selbst seine Unterbeamten durch seinen Präsidenten ernennen kann.

---

1) Gesetz v. 25. VIII 21; 7. I. 23.
2) Strutz, D.J.Z. 1922, 484.
3) § 127 GVG 27 I. 1877; § 125 GVG 22. III 1924.

Alle Mitglieder des RFH sind als solche unabhängig und nur dem Gesetz unterworfen. Es ist ihnen im Gegensatz zu allen anderen Steuerrichtern auch die volle Unversetzbarkeit, die Art. 104 der neuen RV den ordentlichen Richtern verbürgt, gewährleistet (§ 36 Abs. 1 AO). In dieser Beziehung stehen die Richter des RFH vollkommen den Richtern des RG gleich, wie sie auch nur nach den Vorschriften, die für die Richter des RG gelten, dienstlich bestraft und in den Ruhestand versetzt werden können [1]). In einem Disziplinarstrafverfahren entscheidet die Vollversammlung des RFH. Den Vertreter der Staatsanwaltschaft bestimmt der Reichspräsident für den einzelnen Fall. — Für die wirtschaftliche Unabhängkeit der RFH-Richker ist durch eine genügende Besoldung Sorge getragen.

Die Geschäfte des RFH werden vor Beginn jedes Geschäftsjahres durch ein unabhängiges Kollegium, das aus dem Präsidenten, den Senatspräsidenten und den drei dienstältesten Räten besteht, unter die Senate verteilt. Ebenso werden die ständigen Mitglieder der Senate sowie ihre regelmäßigen Vertreter bestimmt, sodaß eine willkürliche oder durch die Verwaltung beeinflußte Verteilung der Geschäfte und Mitglieder auf die Senate für einzelne Fälle ausgeschlossen ist (§ 39 Abs. 1 AO). Jedes Mitglied kann mehreren Senaten angehören. — Nur wegen Ueberlastung eines Senats oder wegen Wechsels oder dauernder Verhinderung einzelner Mitglieder können die getroffenen Anordnungen im Laufe des Geschäftsjahrs geändert werden (§ 39 Abs. 2 AO). Außerdem verbleibt die Möglichkeit, daß der Präsident bestimmt, daß ein Senat in den bereits von ihm verhandelten Sachen auch nach Ablauf des Geschäftsjahrs in alter Zusammensetzung verhandele und entscheide (§ 40 AO). Ferner kann der Präsident bei Verhinderung des regelmäßigen Vertreters eines Mitgliedes einen zeitweiligen Vertreter bestimmen (§ 41 AO). — Innerhalb des Senats verteilt der Vorsitzende die Geschäfte (§ 42 AO).

Grundsätzliche Entscheidungen werden vom RFH veröffentlicht. Die Art, also das Organ der Veröffentlichung, bestimmt der Reichsfinanzminister [2]), eine Vorschrift, die ebenso wie die Ernennung der Unterbeamten des RFH zwar nicht die Unabhängigkeit, wohl aber das Ansehen des RFH schmälert. Die veröffentlichten Entscheidungen haben insofern auch über den Streitfall hinaus bindende Kraft, als nur der große Senat von der in ihnen vertretenen Rechtsauffassung abweichen darf (§ 46 AO) [3]). Diese Vorschrift soll eine möglichst gleichmäßige und stetige Rechtsprechung verbürgen, nach der man den Ausgang eines Prozesses mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit berechnen und entscheiden

1) Vgl. § 36 Abs. 2, 3 AO; §§ 126—129 GVG.

2) Vgl. § 44 AO Verfügung vom 7. IV. 20 RStBl S. 233 § 15 Abs. 1 FG GO.

3) Vgl. hierzu RFH 14, 3; 10, 95, 86; 7, 287; 14, 237 BSt.W. IV 547

kann, ob es sich lohnt einen Prozeß zu wagen oder nicht. Die Verwaltung ist an die Entscheidungen des RFH ebensowenig gebunden wie die Rechtsprechung an die Vorschriften der Verwaltung [1]); nur im Falle des § 6 des Finanzausgleichsgesetzes haben die Entscheidungen Gesetzeskraft; hier ist der RFH Richter und Gesetzgeber zugleich [2]).

Will man nach allem die Stellung des RFH werten, so ergibt sich, daß er zwar ein sehr hohes Maß richterlicher Unabhängigkeit verbürgt, aber doch nicht völlig dem RG gleich steht. Auch gegenüber dem RFH sind dem Reichsfinanzminister zu große Befugnisse belassen, sodaß das Reichsfinanzministerium manchmal sogar die Ansicht geäußert hat, der RFH sei eine ihm nachgeordnete Behörde [3]). Gewiß ist diese Ansicht falsch. Daraus, daß der RFH auf dem Etat des Reichsfinanzministers steht, folgt ebensowenig eine Unterstellung, wie sich eine Unterstellung des RG unter den Justizminister daraus ergibt, daß das RG auf dem Etat des Justizministers erscheint. Außerdem regelte die AO den Aufbau des RFH, wie ihre Begründung besagt, in einer im wesentlichen dem geltenden Recht entsprechenden Weise, in dem damals geltenden RFH-Gesetz aber hatte man den RFH vollständig dem RG gleichstellen wollen. — Daß jedoch eine solche Auffassung überhaupt laut werden kann, beweist, daß dem Reichsfinanzminister gegenüber dem RFH eine Stellung eingeräumt ist, die sich mit der Würde eines obersten Gerichtshof nicht verträgt. Es wäre darum zu wünschen, daß dem Reichsfinanzminister die Stellung des Ressortministers für den RFH und nicht nur für diesen, sondern auch für die Finanzgerichte genommen würde [4]).

g) Zum Schluß sei erwähnt, daß auch der Reichsfinanzminister als Rechtsmittelbehörde in Betracht kommen kann. Er entscheidet über die befristete Beschwerde, wenn in erster Instanz das Landesfinanzamt entschieden hat [5]) und über den Einspruch gegen die Festsetzung von Steuerkurswerten mit Zustimmung des Reichsrats (§ 42 Abs. 2 Rbg.).

h) Die vielen Bedenken, die gegen den heutigen Aufbau unserer Rechtsmittelbehörden hier geltend gemacht worden sind, sind zum Teil erfreulicherweise bisher nicht praktisch geworden. Doch verlieren sie dadurch nicht ihre Berechtigung. Wir dürfen nicht vergessen, daß wir in einem parlamentarischen Staat leben und meist Parteiminister, keine Fachminister haben, daß daher jederzeit die Welle einer politischen Erregung uns sehr kraß parteimäßig eingestellte Minister bringen kann. Wir müssen ferner stets im Auge behalten, daß unser Volk verarmt ist und durch einen zum Aeußersten gesteigerten Steuerdruck belastet wird. Gewiß muß das Reich bei seinen großen Verpflichtungen hohe Steuern

---

1) Hensel, Str S. 30.
2) B. zu § 32 AO Anm. 3, 4; RFH 4, 9; 7, 379.
3) Vgl. Verordnung über die Bildung von Betriebsvertretungen in der Reichsfinanzverwaltung v. 12. VIII 21 § 2 Ziff. 2 RF-Drucksachen Nr. 872 1920.
4) Vgl. auch § 266 Ziff. 2 AO.
5) Böthke, Finanzbehörden und Steuergerichte S. 41.

fordern, gewiß brauchen die Finanzbehörden zur Einziehung dieser Steuern weitgehende Machtbefugnisse, und es ist auch verständlich, daß die Behörden oft nicht milde für den Pflichtigen denken können, sondern fiskalisch eingestellt sein müssen, weil der Staat das Geld braucht. Aber umsomehr ist es notwendig, daß völlig unabhängige, fähige Gerichte darüber wachen, daß diese schwere Belastung gleichmäßig und gerecht verteilt werde. Ein Streit um eine Steuerverpflichtung ist heute für die Einzelnen nicht seltener und häufig von größerer Bedeutung als ein privatrechtlicher Streit. Es dürfen daher die Sicherheiten, die die Steuergerichte für einen gerechten Rechtsschutz bieten, nicht hinter denen der ordentlichen Gerichte zurückstehen.

Dritter Abschnitt: Das Besteuerungsverfahren.

I. In diesem letzten Abschnitt sollen vor allem die Grundsätze des Besteuerungsverfahren dargestellt werden, die geeignet sind, in ihm den Rechtsstaatsgedanken, die Forderung der Rechtssicherheit und Gerechtigkeit zu verwirklichen. Auf Vollständigkeit muß hierbei in noch stärkerem Maße wie in den vorangehenden Abschnitten verzichtet werden, weil die Fülle der Einzelheiten noch unübersehbarer ist.

Es sollen zuerst diejenigen Hauptgrundsätze herausgearbeitet werden, die sich im gesamten Besteuerungsverfahren tatsächlich verfolgen lassen, und die die AO nur darum nicht gesetzlich als allgemeine Grundsätze klargestellt hat, weil ihre übereilte Verabschiedung nicht die notwendige Zeit ließ [1]).

A. Als erster dieser Grundsätze beherrscht das Besteuerungsverfahren das Amtsprinzip: der Sachverhalt ist von Amtswegen zugunsten wie zum Nachteil des Fiskus zu erforschen, wie es zur Durchführung einer gerechten gesetzmäßigen Besteuerung nicht anders sein darf [2]). Hierbei ist den Behörden eine analoge Ausdehnung der Steuerrechtssätze in bezug auf die Steuerpflichten, und auf die Steuerbefreiungen nicht gestattet. An die Entscheidungen anderer Behörden, z. B. der ordentlichen Gerichte und Verwaltungsgerichte über Rechtsverhältnisse, die auch steuerrechtlich erheblich sind, sind die Steuerbehörden, soweit nicht eine Tatbestandswirkung gegeben ist [3]), grundsätzlich nur dort gebunden, wo die Rechtskraft für und gegen alle wirkt [4]). — Das Gebot der Erforschung von Amtswegen spricht für das Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren § 204 AO aus mit besonderer Betonung, daß die Angaben des Steuerpflichtigen auch zugunsten des Steuerpflichtigen zu prüfen sind. Für die Nachprüfung der Steuererklärungen des Pflichtigen hebt es § 205 AO nochmals hervor. — Da es sich auch bei der Entscheidung über Erstattungs- und Vergütungsansprüche im Grunde um eine Ermittlung steuerpflichtiger Fälle handelt, gelten auch hier die Grundsätze des Ermittlungs- und Festsetzungsverfahrens, also auch das Amtsprinzip gemäß § 204. Der Antrag des Berechtigten ist nur Vor-

---

1) B. Vorbem. 6 zu § 217.
2) B. St. W. IV 547 zu § 204 AO Anm. 1, 2. Hensel, Str. S. 166.
3) Hatschek S. 24 ff.
4) B. zu § 204 Anm. 5.

aussetzung für das Tätigwerden der Behörde[1]). — Ebenso herrscht das Amtsprinzip auch im Rechtsmittelverfahren. Dies folgt schon aus seinem Wesen: das Rechtsmittelverfahren ist zu einem großen Teil nicht mehr als ein erweitertes Festsetzungs- und Veranlagungsverfahren und muß darum weitgehend dessen Grundsätze teilen[2]). Ausdrücklich zieht § 228 AO diese Folgerung: soweit die Rechtsmittelbehörden zur Nachprüfung tatsächlicher Verhältnisse berufen sind, haben sie den Sachverhalt von Amtswegen zu ermitteln. Sie sind an Anträge des Rechtsmittelklägers nicht gebunden[3]). Gleichzeitig schränkt § 228 jedoch das Amtsprinzip durch das Verbot der reformatio in peius für den RFH ein. Eine weitere Einschränkung bedeutet es, daß der RFH bei einer auf wesentliche Mängel des Verfahrens gestützten Rechtsbeschwerde auf die Prüfung der geltend gemachten Gründe beschränkt ist (§ 275 Abs. 2 AO), und ferner, daß die Rechtsmittelbehörde nur den der angefochtenen Verfügung zugrundeliegenden Fall nachzuprüfen hat. — Mit der Beweiserhebung kann auch im Rechtsmittelverfahren das Finanzamt betraut werden, ebenso gut wie es beim ersten Erlaß der Verfügung berufen ist, den Sachverhalt objektiv zu prüfen und seine hierbei gemachten Ermittlungen, soweit sie nicht bestritten sind, im Rechtsmittelverfahren zugrunde gelegt werden können[4]).

a) Aus dem allgemeinen Grundsatz, daß der Sachverhalt im Besteuerungsverfahren von Amtswegen zu erforschen ist, lassen sich eine Reihe anderer rechtsstaatlicher Grundsätze ableiten. Zunächst ergibt sich aus ihm, daß die Steuer im Einzelfall nur durch einseitige Verfügung des Finanzamts festgesetzt werden kann, was sich allerdings auch unmittelbar aus dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Steuer erklären läßt. Verträgen über den Inhalt künftiger Steuerverpflichtungen ist schon vor der Zeit der AO meist die Rechtsgültigkeit von den Gerichten abgesprochen worden[5]); ebenso findet keine Selbsteinschätzung statt; auch die Vorauszahlungen werden durch einen Bescheid des Finanzamts bestimmt[6]). Dies alles hindert jedoch nicht, daß die Steuerpflicht in gesetzlich festgelegten Fällen durch die Festsetzung eines Pauschbetrages berechnet werden kann, nämlich dort, wo eine ins einzelne gehende Festsetzung zu mühsam und kostspielig wäre[7]). Auch bei der Festsetzung eines Pauschbetrages handelt es sich trotz der Zustimmung des Pflichtigen nicht um eine vertragsmäßige, sondern um eine einseitig

1) B. zu § 204 Anm. 2a, 3h.
2) B. zu § 460 Anm. 4; zu § 228 Anm. 1.
3) Vgl. auch RFH 6, 27.
4) RFH 11, 104.
5) O. Mayer, 3. Aufl. S. 336; G. Meyer, S. 699; Hensel, Str. S. 27 Anm. 3; RG 12, 273; OVG 12, 120.
6) § 101 Eink. Stg. § 24 Körp. Stg.
7) Vgl. Hensel, Str S. 27 Anm. 3; B. Vorbm. 1 zu § 73 Vorbem 2 zu § 79 AO. z. B. Eink. Stg. § 34 Abs. 2; § 48, § 70 Abs. 3; 103.

durch die Behörde vorgenommene Berechnung der Steuerpflicht, um einen „Verwaltungsakt auf Zustimmung".

Der Pauschalierung der Steuer ähnelt die Schätzung [1]), nur daß bei dieser die Zustimmung des Pflichtigen und der beiderseitige Verzicht auf die Rechsmittel fortfällt. Das Finanzamt hat überall dort zu schätzen, wo es trotz seiner amtlichen Ermittlungen die Besteuerungsgrundlagen nicht feststellen oder berechnen kann. Die Schätzung soll natürlich dem wirklichen Sachverhalt möglichst nahe kommen. Auch bei der Anwendung von Normalzahlen ist nicht einfach schematisch vorzugehen, sondern müssen die Verhältnisse des Einzelfalls berücksichtigt werden [2]). Die Befugnis, die Steuerpflicht unter Umständen schätzen zu dürfen, ist für die Finanzämter unentbehrlich und gewiß ist sie, wie die AO betont, vor allem dort notwendig, wo der Pflichtige keine ausreichenden Aufklärungen geben kann oder solche verweigert. Diese Befugnis darf jedoch die Finanzämter nicht dazu führen, auch überall dort ohne weiteres zu schätzen, wo nur einige Schwierigkeiten der amtlichen Ermittelung entgegenstehen, diese aber doch durchaus möglich ist und vor allem der Steuerpflichtige zu den notwendigen Aufklärungen bereit und fähig ist. Es sind gerade wieder in der letzten Zeit sehr viele Klagen laut geworden, daß die Finanzämter sich häufig die Mühe einer genügenden Ermittlung sparen und ohne weiteres zur Schätzung schreiten.

b) Als ein weiterer Grundsatz läßt sich aus dem Amtsprinzip das Recht des Pflichtigen auf ausreichendes Gehör im Besteuerungsverfahren ableiten: der Sachverhalt ist nicht genügend von Amtswegen ermittelt, wenn dem Pflichtigen nicht hinlänglich Gelegenheit gegeben ist, sich zu äußern [3]). Dies gilt ebenso für das Ermittlungs-, Festsetzungs- und Beitreibungsverfahren, wie für das Rechtsmittelverfahren. Nur bei der Anordnung des Arrestes wird häufig der Zweck ein vorhergehendes Gehör nicht gestatten; hier kann der Steuerpflichtige erst im Beschwerdeverfahren zu Wort kommen. — In einzelnen Bestimmungen erkennt das Gesetz das Recht auf Gehör ausdrücklich an: so bestimmt § 205 AO Abs. 1, daß der Pflichtige zur Ergänzung lückenhafter Steuererklärungen aufgefordert werden soll, Abs. 4, daß, wenn wesentlich zu ungunsten des Pflichtigen von der Steuererklärungen abgewichen werden soll, ihm die in Betracht kommenden Punkte zur vorherigen Aeußerung mitzuteilen sind [4]). Für das Rechtsmittelverfahren schreibt § 240 AO vor, daß dem Pflichtigen möglichst die Besteuerungsgrundlagen zur Rechtsmittelbegründung mitgeteilt werden sollen, § 241 AO, daß das Beweisergebnis einer Vernehmung von Auskunftspersonen und Sachverständigen, soweit dem Pflichtigen nicht Gelegenheit zur Teilnahme

---

1) § 210 AO; hierzu B. Anm. 1—3; Goldschmidt, D.St.Z. 1922 S. 865.
2) RFH 11, 307, auch 282; 7, 259.
3) B. zu § 204 AO Anm. 3 a; § 210 Anm. 10; § 228 Anm. 2.
4) Vgl. ferner § 206 Abs. 2; § 208 Abs. 2 AO.

an der Vernehmung gegeben ist, nur dann zu seinem Nachteil verwertet werden darf, wenn ihm Gelegenheit gegeben ist, sich dazu zu äußern. Vor allem aber kommt hier § 259 AO in Betracht, nach dem, soweit mündliche Verhandlung angeordnet ist, nur solche Tatsachen und Beweise der Entscheidung zugrunde gelegt werden dürfen, zu denen sich der Pflichtige äußern konnte [1]). Das Recht auf Gehör ist eine unbedingte Voraussetzung für einen genügenden Rechtsschutz des Pflichtigen; es muß daher, soweit es gewährt ist, aufrechterhalten, eher ausgedehnt als beschränkt werden. Ist ihm im Einzelfall nicht Rechnung getragen, so kann dies einen wesentlichen Mangel des Verfahrens darstellen, der die Aufhebung der Entscheidung rechtfertigt [2]).

Das Recht auf Gehör kann sich zu einem Recht auf mündliches Gehör steigern: für den Pflichtigen, vor allem für den ungebildeten, der die Schriftsprache nicht vollständig meistert, bedeutet mündliches Gehör erst ganzes Gehör. Allerdings allgemein ist ein Recht auf mündliches Gehör im Besteuerungsverfahren weder durch Gesetz anerkannt, noch ergibt es sich allgemein aus dem Amtsprinzip: zu einer genügenden amtlichen Ermittlung wird meist schriftliches Gehör ausreichen. Aber dort, wo die schriftlichen Erklärungen des Pflichtigen den Sachverhalt nicht hinlänglich aufklären, wird man ihn mündlich hören müssen, wie es in der Praxis der Finanzämter auch der Fall ist, die hierüber hinaus überhaupt kaum jemals einem Pflichtigen, der es begehrt, das mündliche Gehör verweigern.

Ebenso wie im Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren ist auch im Verfahen vor den Finanzgerichten ein Recht auf mündliche Verhandlungen nicht gegeben. Die mündliche Verhandlung vor den Finanzgerichten läßt sich aber darum meist erzwingen, weil nach § 252 AO ein Antrag auf Anberaumung mündlicher Verhandlungen nur durch einstimmigen Gerichtsbeschluß zurückgewiesen werden kann und mündliche Verhandlung auch ohne Antrag anzuordnen ist, sobald es ein Mitglied des Gerichts verlangt. Selten wird das Gericht in Fällen, in denen eine mündliche Verhandlung der Sache notwendig ist, sie einmütig ablehnen. Die §§ 253—256, 259, 261 AO treffen die näheren Vorschriften über die mündliche Verhandlung vor den Finanzgerichten, aus denen hier nur hervorzuhaben ist, daß dem Beteiligten der Termin mitzuteilen und ihnen zu eröffnen ist, daß es ihnen frei steht zu erscheinen, und daß bei ihrem Ausbleiben nach Lage der Sache entschieden wird (§ 253 Abs. 2 AO). Die Beteiligten haben also ein Recht auf Anwesenheit bei der mündlichen Verhandlung [3]).

Im Gegensatz zum Verfahren vor den Finanzgerichten gewährt das Rechtsbeschwerdeverfahren vor dem RFH ein Recht auf mündliche

---

1) Vgl. ferner § 242, 271, 303 Abs. 1 AO; § 19 Abs. 1 Ziff. 3 Rbg.
2) Vgl. RFH 12, 200; 7, 192; auch 10, 79; 11, 307.
3) B. zu § 253 Anm. 4 AO; Reinsch, J. W. 1921, 1071.

Verhandlung (§ 273 AO). Jederzeit muß auf Antrag eines Beteiligten außerdem, wenn es der Vorsitzende des Senats oder der Senat für angemessen hält, mündliche Verhandlung angeordnet werden. Allerdings kann auch, wenn mündliche Verhandlung beantragt ist, vorläufig ohne diese entschieden werden, aber der Bescheid gilt nur dann als Urteil, wenn nicht binnen zwei Wochen nochmals Anberaumung der mündlichen Verhandlung beantragt wird. Für das Verfahren vor dem RFH gelten im allgemeinen die Vorschriften über das Verfahren über die Berufung (§ 276 AO), sodaß auch hier die Beteiligten ein Recht auf Anwesenheit in der mündlichen Verhandlung haben.

Aus dem allgemeinen Recht des Pflichtigen auf ausreichendes Gehör kann man weitere, den Schutz des Untertanen stärkenden Regeln folgern. Der Pflichtige hat allerdings kein Recht, daß die Behörde jedes von ihm angebotene Beweismittel benutze, vor allem kein Recht auf die Vernehmung bestimmter Sachverständiger. Im gesamten Besteuerungsverfahren herrscht das Prinzip der freien Beweiswürdigung, wie es § 258 AO i. V. m. § 276 AO für das Verfahren über die Berufung und die Rechtsbeschwerde ausdrücklich ausspricht. Es steht im pflichtgemäßen Ermessen der Behörde, woraus sie ihre Ueberzeugung schöpfen will und wann sie diese für genügend gefestigt erachtet [1]). Allein die freie Beweiswürdigung darf nicht dazu führen, angebotene Beweise willkürlich und ohne alle Begründung, auch ohne daß sich die Gründe aus dem in der Entscheidung festgestellten Sachverhalt ergeben, abzulehnen. Hierzu neigen die Behörden teilweise, wie es auch viele der ordentlichen Gerichte taten, als ihnen die freie Beweiswürdigung neu in die Hand gegeben wurde. Werden angebotene Beweise ohne jeden ersichtlichen Grund abgelehnt, so ist das ausreichende Gehör nicht gewahrt; es kann die Entscheidung, wenn es sich um wesentliches handelt, aufgehoben werden [2]).

Das Erfordernis, daß die Gründe einer Verfügung kenntlich sein müssen, — nicht nur eine Folgerung aus dem Grundsatz des ausreichenden Gehörs, insofern die Gründe beweisen, inwieweit die Angaben des Pflichtigen gewürdigt sind, sondern auch eine Voraussetzung dieses Grundsatzes, insofern der Pflichtige nur dann die Verfügung sachgemäß angreifen kann, wenn er weiß, warum sie ergangen ist, — geht übrigens über die Notwendigkeit, die Ablehnung von Beweisen in Entscheidungen zu begründen, hinaus. Allerdings kann man hier nicht von einem allgemeinen Erfordernis reden. Steuerbescheide sind im allgemeinen nicht weiter zu begründen [3]). Bei Finanzbefehlen wird man nur insoweit eine Begründung verlangen können, als der Pflichtige imstande sein muß, die Berechtigung der Anordnung nachzuprüfen. Vor allem bei Rückfragen und Gegenvorstellungen sind dem Pflichtigen insoweit die

1) B. zu § 258, 204 Anm. 3 b—g; vgl. auch § 257, 274 AO.
2) RFH 8, 23; J. W. 1922 S. 528.
3) Vgl. aber § 211 Abs. 2 Ziff. 2, 4 AO.

Zwecke der Anordnung zu eröffnen [1]). Anders liegt die Sache jedoch bei Rechtsmittelentscheidungen; hier ist stets eine Begründung notwendig; das tatsächliche und rechtliche Vorbringen und die Beweisergebnisse sind zu würdigen. (§ 242 AO). Nur bei Einspruchs-, Anfechtungs- und Beschwerdeentscheidungen, die dem Antrag des Pflichtigen entsprechen, wird man wenigsten gegenüber dem Pflichtigen, von einer besonderen Begründung absehen dürfen [2]).

c) Mit den dargestellten Regeln des Besteuerungsverfahren sind nun seine Vorschriften nicht erschöpft, die sich aus dem Grundsatz des Amtsprinzips ergeben. Auch die ganze Gestaltung der Vertretung im Besteuerungsverfahren erklärt sich aus ihm: es soll von Amtswegen für das gute Recht des Bürgers gesorgt werden, die Vertretung des Pflichtigen ist daher nicht von der Bedeutung wie im Parteiprozeß des bürgerlichen Rechts. Hieraus erklärt sich, daß eine besondere Befähigung für Bevollmächtigte, deren Zulassung im Besteuerungsverfahren § 88 AO des näheren begrenzt [3]), nicht vorgeschrieben ist. Dennoch ist die Vertretung schon im Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren bei der heute so verwickelten Gestalt des Steuerrechts, der Schwere der Steuern und der doch notwendig das Staatsinteresse vornehmlich wahrnehmenden Einstellung der Behörden wichtiger als es sich eigentlich mit der Geltung des Amtsprinzips verträgt. Vor allem aber gewinnt die Vertretung im Rechtsmittelverfahren an Bedeutung; besonders dort, wo im Rechtsmittelverfahren das Zweiparteiensystem gilt, also im Verfahren über die Berufung und im Rechtsbeschwerdeverfahren bedarf der unkundige Steuerpflichtige einer geeigneten Vertretung, weil die beteiligte Behörde stets sachkundige Beamte in die Verhandlung entsenden wird, die hier natürlich meist einseitig den Standpunkt der Behörde verteidigen, da nur das Gericht unbefangener Richter sein soll. Aus diesem Grunde erweitert § 238 AO für das Rechtsmittelverfahren die Zulässigkeit vom Bevollmächtigten gegenüber § 88 a AO [4]). Häufig ist die Forderung erhoben worden, dem Bürger durch Einführung des Anwaltszwangs vor den Finanzgerichten oder zum wenigsten vor dem RFH zu einer sachkundigen Vertretung zu zwingen. Gewiß läßt sich hierfür manches anführen [5]), so z. B., das vor dem RFH meist nur schwierige Rechtsfragen Streitgegenstand sind, daß dem RFH auch manche aussichtslose Rechtsbeschwerde von vornherein ferngehalten und der RFH so entlastet würde, ferner das die Steuerberatung nicht in die Hände oft nicht ganz einwandfreier Winkelkonsulenten gegeben werden soll usw. — Die AO hat jedoch den Anwaltszwang — und wohl zu Recht — abgelehnt

1) Vgl. B. zu § 202 Anm. 5 AO. RFH 8, 1, 4; 10, 209; 12, 305; 7, 233.
2) B. zu § 242 Anm. 1; RFH 7, 97, 243, 246; 8, 155.
3) Vgl. auch § 90, 179 Abs. 1, 200 AO.
4) Vgl. auch § 288 Abs. 2 AO.
5) Vgl. Fuchs, J. W. 1919, 268; Böthke, J. W. 1919, 636.

mit der Begründung, daß es an der notwendigen Zahl steuerrechtlich sachkundiger Anwälte mangele, der Anwaltszwang auch das Verfahren verteuere, und es jedem ja frei stehe, sich eines Anwalts zu bedienen, für den aber, der dies nicht wolle, das Amtsprinzip eine starke Garantie für die Wahrung seines Rechts bilde [1]. Die AO bestimmt nur, daß vor den Finanzgerichten Rechtsanwälte zugelassen werden können und ein Reichsgesetz das Nähere bestimmen soll. Dies Gesetz ist bisher nicht erlassen; es sind also die Rechtsanwälte, abgesehen von einigen Vergünstigungen, die das Gesetz ihnen gewährt, zur steuerrechtlichen Vertretung im selben Maße befugt wie jeder andere Reichsangehörige.

d) Eine besonders vorgebildete Vertretung ist insbesondere auch darum im Besteuerungsverfahren nicht so wichtig wie im Zivilprozeß und auch im Strafprozeß, weil von Amtswegen nicht nur der Sachverhalt erforscht wird, sondern auch für die notwendigen Benachrichtigungen und Belehrungen des Pflichtigen zu sorgen ist. Es hat z. B. die Geschäftsstelle des Gerichts den Beteiligten Abschriften aller Schriftsätze und Erklärungen mitzuteilen (§ 249 AO), ähnlich hat der Finanzamtsvorsteher den Pflichtigen zu benachrichtigen, wenn er Berufung einlegt [2]; bei der Einlegung der Rechtsbeschwerde fehlt allerdings eine entsprechende Bestimmung [3]. Ferner enthalten fast stets die Vordrucke zu den Steuererklärungen Rechtsbelehrungen des Pflichtigen. Allerdings ist in die AO eine Vorschrift, daß die Pflichtigen allgemein auf Erleichterungen und Vorteile, die sie nach den Gesetzen beanspruchen können, hinzuweisen sind, wie sie der vorläufige Entwurf der AO als Zusatz zu § 204 AO vorsah, nicht aufgenommen. Man fürchtete wohl, daß sonst allzusehr versucht würde, Steuern zu sparen. Trotzdem ist es Pflicht der Finanzämter, die Bürger gegebenenfalls auf solche Erleichterungen und Vorteile aufmerksam zu machen [4].

Vor allem ist es aber Grundsatz im Besteuerungsverfahren, daß der Pflichtige über die gegen eine Verfügung zulässigen Rechtsmittel belehrt wird. An den verschiedensten Gesetzesstellen ist eine solche Rechtsmittelbelehrung vorgeschrieben [5]. Fehlt einem Bescheid eine gesetzlich vorgeschriebene Rechtsmittelbelehrung oder ist sie unrichtig erteilt, so wird die Rechtsmittelfrist nicht in Lauf gesetzt (§ 231 Abs. 4 AO). Diese Bestimmung gilt aber nur zugunsten des Pflichtigen; die Behörde kann sich nie auf das Fehlen einer Rechtsmittelbelehrung berufen [6].

B. a) In ähnlicher Weise wie die starke Betonung des Amtsprinzips und all die geschilderten Vorschriften, die mit ihm zusammen-

---

1) Zum Entwurf der RFHO, Deutscher Reichsanzeiger 24. September 1918.
2) § 248 AO; vgl. ferner § 61 Abs. 4, 5; 64 Abs. 3, 4 RBg.
3) Vgl. § 276 AO; B. zu § 265 Anm. 2.
4) B. zu § 204 Anm. 4; § 268 Anm. 3.
5) AO § 127 Abs. 2; § 211, II Ziff. 1; § 242, § 251 Abs. 3; 273 Abs. 2; u. a. Rbg. § 54 Abs. 2; 64 Abs. 4 u. a.
6) B. zu § 231 Anm. 3, 4; RFH 11, 40.

hängen, trägt noch ein weiterer Grundsatz, der sich durch das gesamte Besteuerungsverfahren zieht und wiederum gerade eine besonders vorgebildete Vertretung des Pflichtigen weniger notwendig macht, zum Schutz des guten Recht des Bürgers bei. Dieser Grundsatz ist die weitgehende Formlosigkeit des Verfahrens in bezug auf Willensäußerung des Pflichtigen: das gute Recht des Pflichtigen, besonders des Unkundigen, soll nicht durch unnützen Formalismus verkümmert werden [1]). Die Formlosigkeit des Verfahrens beweisen schon viele bereits erwähnte Bestimmungen des Gesetzes. Hier sei vor allem daran erinnert, wie gering die formellen Anforderungen bei der Einlegung von Rechtsmitteln sind [2]): § 234 AO stellt sowohl an die Form des Rechtsmittelbegehrens wie an seinen sachlichen Inhalt die denkbar mildesten Ansprüche; auch in der Frage, bei welchen Behörden ein Rechtsmittel eingelegt werden kann, kommt er den Pflichtigen sehr weit entgegen. Weiterhin wird die Einlegung eines Rechtsmittels dadurch erleichtert, daß sie nach § 231 Abs. 2 AO bereits möglich ist, sobald der Bescheid vorliegt, also schon vor ordnungsmäßiger Zustellung oder Bekanntgabe [3]). Auch an den § 68 AO ist hier zu denken, der die dem Steuerrecht unbekannte Einsetzung in den vorigen Stand dadurch ersetzt, daß bei unverschuldeter Versäumnis einer Rechtsmittelfrist Nachsicht gewährt werden kann. — Endlich ist eine Begründung des Rechtsmittels nur bei der Rechtsbeschwerde notwendig; doch sind auch für diese die Formvorschriften nicht streng (§§ 268, 269 AO). — Aehnlich wie bei der Einlegung eines Rechtsmittels ist die Formstrenge für die Geltendmachung eines Ersatz- oder Vergütungsanspruches sehr gemildert (§ 127 Abs. 1 AO).

Die Rechtsprechung hat den Grundsatz des Gesetzes, daß die Formvorschriften in bezug auf Willensäußerungen des Pflichtigen nicht von entscheidendem Gewicht sind, weiter ausgebaut. Der RFH hat dem Gesetz entsprechend bei der Einlegung von Rechtsmitteln Sorge getragen, daß ein Rechtsschutzbegehren, soweit es irgend möglich, nicht wegen Formmangels unberücksichtigt bleibt [4]). Dabei hat der RFH aber auch klargestellt, daß es trotz aller Formlosigkeit nicht angehe, ein bestimmtes Rechtsschutzbegehren wider den ersichtlichen Willen des Pflichtigen in ein anderes umzudeuten; z. B. hat er es für unzulässig erklärt, einen aus Rechtsgründen erhobenen Erstattungsanspruch als einen Erstattungsanspruch aus Billigkeit zu behandeln [5]).

b) Während der Pflichtige bei seinen eigenen Willensäußerungen ein überwiegendes Interesse an formmilder Beurteilung hat, hat er in Bezug auf die Verfügungen der Behörden ein stärkeres Interesse an

1) Hensel, Str. S. 179; Becker St. W. IV S. 547; Popitz 1922, 276; Becker, Vorbem. 7 vor § 217 AO.
2) Marcus, D.St.Z. 1922 S. 869.
3) Vgl. B. § 231. Anm 2.
4) RFH 3, 179; 4, 259; 5, 221.
5) RFH 7, 238.

strenger Form: strenge Formvorschriften für die Verfügungen der Behörden schützen den Bürger vor der Unfähigkeit untüchtiger Beamter und verbürgen ihm, daß ihm auf alle Fälle klar und sicher kund wird, was von ihm verlangt wird.

Es ist daher für den Rechtsschutz des Pflichtigen im allgemeinen ungünstig, daß auch für die Verfügungen im Steuerrecht als Grundsatz Formlosigkeit gilt: Ein Formmangel rechtfertigt nie schlechthin die Aufhebung einer Verfügung, sondern nur dort, wo es sich wirklich um Wesentliches handelt [1]). Selbst stillschweigende Verfügungen sind möglich [2]). Dieser Grundsatz der Formlosigkeit ist allerdings im Interesse des Steuerpflichtigen weitgehend eingeschränkt, zunächst allgemein durch das Erfordernis, daß alle Verfügungen, besonders Finanzbefehle, klar und bestimmt sein müssen [3]). Für wichtige Gruppen von Verfügungen ist außerdem weitgehend Schriftlichkeit vorgeschrieben. So hat die Aufforderung zur Ausführung eines Finanzbefehls mit der Androhung eines Zwangsmittels schriftlich zu geschehen. (§ 202 Abs. 6 AO).

Besonders häufig fordert das Gesetz bei Steuerbescheiden [4]) Schriftlichkeit. Das entspricht seinem Wesen: der Steuerbescheid ist ein steuerrechtliches Urteil, insofern er die Steuerpflicht und ihren Betrag feststellt [5]). Dies Wesen des Steuerbescheides wird vor allem dort deutlich, und es ist darum vor allem dort Schriftlichkeit gesetzlich angeordnet, wo dem Erlaß des Bescheides eingehendere Ermittlungen vorausgehen [6]). Schreibt das Gesetz nicht die Erteilung eines schriftlichen Bescheides vor [7]), so kann sie doch durch Ausführungsbestimmungen angeordnet werden [8]). — Wo nach den Steuergesetzen ein schriftlicher Steuerbescheid zu erteilen ist, muß er die Höhe der Steuer angeben (§ 211 Abs. 1 AO). Dies ist die einzige wesentliche Formvorschrift. Fehlt die Angabe des Steuerbetrages, so ist der Bescheid nichtig. Die übrigen Formvorschriften (§ 211 Abs. 2 AO) für einen schriftlichen Steuerbescheid sind nur Ordnungsvorschriften [9]), was jedoch nicht hindert, daß ihre

1) RFH 13, 224.
2) V. Vorbem. 2 zu § 73.
3) RFH 8, 1.
4) Begriff siehe unten.
5) Hierzu O. Mayer, 3. Aufl. S. 321; Schranil S. 93, 102; Kloß, St. W. IV S. 14; Hensel, Str. S. 148.
6) z. B. Steuerfluchtgesetz 26. VII. 18 § 6; Besitzstg. 3. VII 13 § 65; Kriegsstg. 21. VI. 16 § 25 ff.; Kriegsabgabegesetz 26. VII 18 § 35; Grunderwerbs. StG. 12. IX 1919 § 29; Umsatzstg. 8. V. 1926 § 18; Rbg. § 49, 54, 68 Abs. 3; Gesetz Vermögenssteuer und Erbschaftssteuer Art. 1 § 14; Stüg § 27, 64, 66 Abs. 1. Eink. Stg. § 101 Abs. 2; 127, Abs. 2; 66 usw. Vgl. auch V. zu § 211 Anm. 1; kein besonderer Bescheid bei Rhein- und Ruhrabgabe 1923 RGBl S. 774 Art. 1 § 3; Art. 2 § 3.
7) Vereinszollgesetz; Tabakstg., Weinstg.
8) Leuchtmittelstg. § 12 AB; Spielkartenstg. § 15 AB; Zuckerstg. § 13 AB; Zündwarenstg. § 11 AB; Salzstg. § 6 AB. Hierzu Ahlborn, Z. f. Z. 1924 S. 138.
9) RFH 8, 138; 7, 231; auch 11, 152.

Verletzung einen wesentlichen Mangel im Verfahren darstellt und die Aufhebung der Verfügung rechtfertigen kann.

Bedenklich ist für den Pflichtigen, daß die AO das Erfordernis der Zustellung für die Bekanntgabe von Verfügungen (§ 70, 73 AO) einschränkt, und es noch dort wo ausdrücklich Zustellung vorgeschrieben ist, häufig dem Reichsfinanzminister gestattet, eine einfachere Form der Bekanntgabe zuzulassen [1]). — Besonders gefährlich ist die Bestimmung des § 314 AO, nach der das Landesfinanzamt anstatt der Mahnung des einzelnen Vollstreckungschuldners zulassen kann, daß allgemein öffentlich an die Zahlungen erinnert wird. Zu leicht werden solche öffentlichen Erinnerungen übersehen.

Wenn eben der Satz aufgestellt wurde, daß der Pflichtige in Bezug auf die Verfügungen der Behörden ein überwiegendes Interesse an Formstrenge habe, so muß dieser Satz doch in einer Richtung eingeschränkt werden. Der Bürger hat auch bei Verfügungen der Behörde insofern ein Interesse an einer nicht zu scharfen Beurteilung ihrer formellen Voraussetzungen, als es für ihn günstiger ist, wenn formelle Mängel eine Verfügung nicht schlechthin nichtig, sondern nur anfechtbar machen: der Bürger will sich auf das einmal unanfechtbar Verfügte verlassen können und nicht dauernd in der Gefahr schweben, daß die Verfügung als nichtig behandelt und durch eine neue ersetzt wird. Es ist darum für die Rechtssicherheit des Bürgers nicht ungünstig, wenn die Fälle der Anfechtbarkeit die der Nichtigkeit überwiegen, z. B. der Mangel örtlicher Zuständigkeit nur Anfechtbarkeit, keine Nichtigkeit zur Folge hat [2]). — Andererseits kann sich der Bürger nur bei einer anfechtbaren Verfügung im Rechtsmittelverfahren die Gewißheit verschaffen, ob er verpflichtet ist oder nicht und ob ihm wirklich Vollstreckung droht [3]). Allein diese Möglichkeit, sich Rechtsklarheit zu verschaffen wird man dem Steuerpflichtigen auch häufig in Fällen zubilligen müssen, in denen eine Verfügung im Staatsinteresse als nichtig angesehen werden muß; und zwar ist dies stets dann notwendig, wenn der Pflichtige die Ungültigkeit nicht zweifelsfrei erkennen kann und so ein berechtigtes Interesse an der Feststellung der Nichtigkeit hat. In solchen Fällen ist daher nach der Rechtsprechung des RFH die nichtige Verfügung gleichfalls im Rechtsmittelverfahren anfechtbar [4]). Auch dies bedeutet eine formfreiere Beurteilung von Verfügungen im Interesse des Pflichtigen.

C. Neben der Frage inwieweit Formlosigkeit und inwieweit Förmlichkeit im Interesse des Pflichtigen das Besteuerungsverfahren

---

1) § 242 Abs. 2; § 262 AO. Steueraufwertungsvero. 13. X. 1923, § 14.

2) Vgl. § 61 AO; § 53 Abs. 3 Rbg. Näheres über Nichtigkeit und Anfechtbarkeit B. Vorbem. 3 zu § 73 AO; zu § 75 AO Anm. 1 a; zu § 218 AO Anm. 4 a.

3) Hatschek S. 95 ff.; vgl. auch B. zu § 218 AO Anm. 4.

4) Vgl. auch Kormann, S. 207.

beherrscht, bleibt die Frage zu erörtern, inwieweit das Besteuerungsverfahren im Interesse des Pflichtigen öffentlich ist. Es liegt auf der Hand, daß der Pflichtige meist ein überwiegendes Interesse daran hat, daß seine Steuerangelegenheiten geheim gehalten werden. Dem entspricht, daß die Steuerlisten, deren Offenlegung vielleicht zur Ueberwachung einer gleichmäßigen Besteuerung durch die Oeffentlichkeit dienlich sein könnte, im Interesse des Einzelnen mit Ausnahme der Bewertungslisten [1]) geheim bleiben. Dem entsprechen ferner die strenge Amtsverschwiegenheit sichernden Vorschriften der Steuergesetze [2]). Allerdings ist andererseits im Rechtsmittelverfahren ebenso wie im Zivil- und Strafprozeß Oeffentlichkeit des Verfahrens eine Sicherheit für ein ordnungsgemäßes Verfahren. Darum ist das Verfahren über die Berufung und die Rechtsbeschwerde grundsätzlich öffentlich (§ 254, 276 AO). Der Pflichtige hat es aber jederzeit in der Hand, die Oeffentlichkeit ausschließen zu lassen, wie sie auch das Gericht aus Gründen des öffentlichen Wohls oder der Sittlichkeit ausschließen kann. Beratung und Abstimmung sind stets geheim (§ 260, 276 Abs. 3, 4 AO).

Während der weitgehende Ausschluß der allgemeinen Oeffentlichkeit im Besteuerungsverfahren durchaus im Interesse des Pflichtigen liegt, ist es für ihn ungünstig, daß auch für die Beteiligung keine volle Oeffentlichkeit durchgeführt ist. Der Vorsitzende des Finanzgerichts kann z. B. das Einsehen von Akten und die Ausfertigung von Abschriften aus dringenden dienstlichen Gründen untersagen (§ 247 AO). Ferner hat der Steuerpflichtige, wie sich aus den Verhandlungen der Nationalversammlung zu den einschlägigen Bestimmungen ergibt, kein Recht darauf, daß ihm die Namen aller Sachverständigen und Hilfspersonen mitgeteilt werden. Nur wo diesen voller Einblick in seine Verhältnisse, namentlich seine Buchführung gewährt wird, ist ihm ein solches Recht zugestanden [3]).

II. In dem Besprochenen sind eine Reihe von Grundsätzen des Besteuerungsverfahrens unter dem Gesichtspunkt geprüft worden, inwieweit sie zum Rechtsschutz des Bürgers im weitesten Sinne beitragen. Diese immer wieder hervorgehobene Betonung des Rechtsschutzes ist heute nicht nur darum notwendig, weil unsere Steuern sehr hart sind, sondern auch darum, weil den Finanzbehörden und zwar auch den Rechtsmittelbehörden (§ 229 AO) zur Hebung dieser schweren Steuer sehr weitgehende Befugnisse an die Hand gegeben sind [4]). Es ist hier kein Raum zu erörtern, inwieweit diese Befugnisse, die weit über die allerdings vollkommen ungenügenden Rechte der Steuerbehörden vor

1) Vgl. §. 55, 68 Abs. 4 Rbg.
2) Vgl. § 10 AO u. a.; § 16 Auso.
3) § 206 AO; hierzu B. Anm. 1; RFH 11, 201.
4) Vgl. vor allem §§ 162—203 AO; zum folgenden Strutz, D.St.Z. 10, 332; 397, 448.

dem Inkrafttreten der AO hinausgehen, im einzelnen wirklich notwendig sind. Es kann nur allgemein erwähnt werden, daß diese Befugnisse teilweise unnötig weitgehen. Das wird auch dadurch nicht völlig ausgeglichen, daß der RFH hier durch den Grundsatz zu mildern versucht hat, daß der Bürger nie über die Gebühr belästigt werden dürfe[1]. Auch die Schonungsvorschriften sind nicht ausreichend, die das Gesetz gibt, wie z. B. §§ 207, 208 AO, § 209 AO[2].

Im folgenden muß sich die Arbeit auf die Frage beschränken, inwieweit diese große Ausdehnung der Besteuerung und Finanzgewalt über den nicht genügenden Schutz, den die eben herausgearbeiteten Grundsätze des Verfahrens schon mit sich bringen, hinaus durch einen starken Rechtsschutz gemildert wird. Dieser Rechtsschutz kann in verschiedener Weise gewährt werden. Erstens ist ein vorbeugender Schutz möglich, indem bei besonders einschneidenden Maßnahmen als Sicherung für ihre richtige Handhabung die Anordnung von der Genehmigung einer höheren oder richterlichen Behörde abhängig gemacht oder die Anordnung und Vollziehung überhaupt in die Hände einer solchen Behörde gelegt wird. Neben diesem vorbeugenden Schutz steht zweitens die Möglichkeit, den Pflichtigen durch die gesetzliche Gewährung von Ersatz- und Erstattungs- und Vergütungsansprüchen zu sichern. Als wichtigster Schutz bleibt endlich der Ausbau eines steuerrechtlichen Verwaltungsstreitverfahrens.

A. Ein vorbeugender Schutz der eben genannten Art ist in unseren Steuergesetzen häufig gewährt[3]; dennoch fehlt er an vielen Stellen, an denen er notwendig wäre. Es wäre z. B. zu wünschen, daß die Pflicht, Wertsachen usw. vorzulegen[4], dem Verwahrer bei Widerspruch des Steuerpflichtigen nur durch das Finanzgericht auferlegt werden könnte, ferner z. B. daß die Bestimmung von Sicherungen gemäß § 203 AO in wichtigen Fällen von der Genehmigung des Landesfinanzamts abhängig gemacht und daß die Entscheidung nach § 206 Abs. 2 AO dem Finanzgericht anstatt dem Landesfinanzamt vorbehalten würde.

Vor allem aber sollte die Anordnung des dinglichen oder persönlichen Arrestes und auch die von Vermögensbeschlagnahmen[5] (§ 351—353 AO) in die Hände des Finanzgerichts oder der mit diesen Dingen vertrauten ordentlichen Gerichte gelegt und dem Finanzamt nur bei Gefahr im Verzuge das Recht zu vorläufigen, binnen gesetzlicher Frist von diesem zu bestätigenden Maßnahmen belassen werden. Daß für den persönlichen Sicherheitsarrest die Bestätigung für das Landesfinanzamt binnen drei Tagen vorgeschrieben ist, bietet einen ungenügenden

---

1) z. B. RFH 11, 1, 2.
2) Vgl. hierzu RFH 4, 236, 267, 334; 7, 233; B. zu § 209 AO Anm. 1.
3) z. B. § 176, 185, 229, 352 AO.
4) Vgl. § 185 AO.
5) Beispiele B. zu § 353 AO.

Schutz, da das Landesfinanzamt wenig geneigt ist, das Finanzamt zu hindern und dies sich meist vorher das Einverständnis des Landesfinanzamt sichern wird. Die besonders häufigen Beschwerden und Rechtsbeschwerden gegen Arrestanordnungen, von denen 75% zur Aufhebung führten, zeigen[1]), daß gerade hier den Finanzämtern eine Befugnis eingeräumt ist, für deren sachgemäße Handhabung sie nicht genügende Sicherheit bieten. Die starke Ueberlastung der Finanzämter, das Bestreben, die Folgen einer rückständigen Veranlagung möglichst zu verhüten, fördert hier den Mißbrauch. Den Steuerpflichtigen jedoch kann die Anordnung eines Arrestes entscheidend schädigen; die Aufhebung eines Arrestes im Rechtsmittelverfahren wird sehr häufig den Schaden nicht mehr gut machen können. — Endlich sollte die Leistung des Offenbarungseides gemäß § 298 AO stets vor den hiermit vertrauten ordentlichen Gerichten stattfinden. — Gerade im Beitreibungsverfahren ist die Ausdehnung der Befugnisse der Steuerbehörden besonders kritisch zu beurteilen, weil in ihm Vollstreckungsgläubiger, Vollstreckungsrichter und Vollstreckungsvollzieher in den fiskalischen Behörden vereinigt sind, die ohne genügende Vorbildung und ohne richterliche Unabhängigkeit, also politischen Einflüssen nicht entzogen sind, wenn auch ihre politische Färbung durch die Trennung der Finanzverwaltung von der übrigen Verwaltung abgeblaßt sein mag.

B. Neben der Möglichkeit eines vorbeugenden Schutzes war die Möglichkeit erwähnt, den Pflichtigen durch die Gewährung von Ersatz- und Erstattungs- und Vergütungsansprüchen zu schützen.

a) Was die Frage der Ersatzansprüche des Pflichtigen angeht, so haftet das Reich für rechtswidrige schuldhafte Amtspflichtverletzung seiner Steuerbeamten gemäß Art. 131 RV i. V. m. § 1 des Reichsbeamtengesetzes und § 839 BG, wie jeder öffentliche Verband für das Amtsverschulden seiner Beamten haftet. Diese Haftung kann einen sehr wirksamen Schutz des Steuerpflichtigen darstellen[2]). Dabei ist zu bemerken, daß die schwächere Haftung bei einer Amtspflichtverletzung durch Urteil (§ 839 Abs. 2 BG) nicht bei Einspruchs- und Anfechtungsbescheiden in Betracht kommt, da diese kein Urteil im Sinne des Gesetzes sind. Wohl aber ist die schwächere Haftung bei Berufungsentscheidungen, bei Endentscheidungen des RFH im Spruchverfahren und auch wohl bei den sachlich gleichstehenden Endentscheidungen im Beschlußverfahren zu bejahen.

Es ist die Forderung laut geworden, zum Gegengewicht gegen die so große Ausdehnung der Befugnisse der Finanzämter, das Reich über die Grenzen des Art. 131 RV hinaus auch bei jedem rechtswidrigen, aber nicht schuldhaften Mißgriff der Finanzbehörden in der Handhabung ihrer Befugnisse haften zu lassen. Allein diese Forderung geht zu weit,

---

1) V. zu § 351 Anm. 1 AO.
2) S. oben S. 53.

sie würde häufig Beamte von dem im Interesse des Staates und der gleichmäßigen Besteuerung notwendigen energischen Vorgehen zurückhalten [1]).

Berechtigt ist dagegen die Forderung einer Ersatzpflicht des Reiches für den Schaden, der dem Pflichtigen durch eine nachträgliche für ungerechtfertigt erklärte Zwangsvollstreckung erwachsen ist. Heute sind alle Verfügungen der Finanzbehörden ohne weiteres, d. h. ohne daß sie eines vollstreckbaren Titels bedürfen, und ohne daß eine Entscheidung im Rechtsmittelverfahren (vgl. § 300 AO) abgewartet werden müßte, vollstreckbar [2]); es steht im Ermessen der Behörde, ob sie vollstrecken oder die Vollstreckung aussetzen will [3]). Stellt sich nachträglich durch eine Entscheidung heraus, daß eine Vollstreckung ungerechtfertigt war, so ist zwar ein Erstattungsanspruch begründet, ein über diesen hinausgehender Schade jedoch wird nicht ersetzt, ohne daß man einsieht, warum nicht auch das Reich wie jeder Gläubiger im Zivilprozeß [4]) die Gefahr einer vor der endgültig rechtskräftigen Entscheidung durchgeführten Vollstreckung tragen soll.

Bei den Ersatzansprüchen der Bürger sind schließlich auch die Ersatzansprüche zu erwähnen, die häufig in Einzelsteuergesetzen aus Billigkeit gesetzlich, meist mit besonderer Zuständigkeitsregelung gewährt werden, wo der allmächtige Gesetzgeber zwar rechtmäßig, aber hart schädigend in die Wirtschaftslage der Bürger eingreift [5]).

b) Günstiger wie bei Gewährung von Ersatzansprüchen ist das Gesetz dem Pflichtigen bei der Gewährung von Erstattungs- und Vergütungsansprüchen, weil es stets eine Hauptforderung des Rechtsstaats war, daß der Steuerfiskus dem Steuerzahler bezw. dem Steuerträger zurückgewähren soll, was ihm nicht gebührt [6]). Die Geschichte der Erstattungs- und Vergütungsansprüche ist im zweiten Abschnitt mitbehandelt worden, hier sei nur nochmals daran erinnert, wie lange sich vor allem bei den Reichssteuern der ganze Rechtsschutz auf die Verfolgung eines Erstattungsanspruchs vor den Gerichten beschränkte.

Der Pflichtige kann heute Erstattung aus Rechtsgründen oder aus Billigkeit verlangen. Die Erstattung aus Billigkeit gemäß § 108 Abs. 1 AO bleibt in allen Fällen, in denen die Erstattung nach Treu und Glauben gerechtfertigt ist, möglich, auch wenn dem Pflichtigen kein Rechtsanspruch auf Erstattung gegeben ist und eine Bestimmung eines Einzelgesetzes, die Erstattung aus Billigkeit zuläßt [7]), fehlt.

---

1) B. zu § 202 Anm. 11.
2) Lassar S. 179. Böthke, D. St. Bl. 3, 291.
3) Vgl. § 235 AO; auch § 318 AO; B. zu § 300 Anm. 2.
4) § 717 Abs. 2. ZPO.
5) Z. B. § 72 Bierstg. 26. VII. 1918; § 199 ff. Branntweinmonopolgesetz 26. VII. 1918 § 91 Tabakstg. 12. IX. 1919; vgl. auch Buchwald, J. W. 1921, 69.
6) Lassar, Erstattungsanspruch im Verwaltungs- u. Finanzrecht; Lottner, Z. f. Z. 1924, 127.
7) Z. B. Weinstg. § 12.

Einen Rechtsanspruch auf Erstattung gewährt das Gesetz dem Pflichtigen nur, soweit gewisse Einzeltatbestände verwirklicht sind. Die AO bestimmt selbst die wichtigsten dieser Einzeltatbestände: nach § 128 AO ist das zu Unrecht Gezahlte zu erstatten, wenn zwar zunächst formell zu recht gezahlt ist, eine Berichtigung des Bescheides aber später ergibt, daß der Anspruch des Reichs materiell nicht gerechtfertigt war [1]). Ebenso ist nach § 129 AO in den Fällen zu erstatten, in denen die Steuer zu Unrecht beigetrieben ist, weil der Steueranspruch erloschen oder gestundet war oder das Zwangsverfahren gegen den, gegen den es gerichtet war, nicht hätte erfolgen dürfen; dem steht nach § 129 AO gleich, wenn doppelt, auch wenn versehentlich zuviel oder wenn für Rechnung des Pflichtigen ohne seine oder seines Vertreters Mitwirkung gezahlt ist. Der zu Unrecht erfolgten Beitreibung ist die Zahlung zur Vermeidung der Beitreibung oder anderer Nacheile gleichzuachten [2]). Aus §128, 129 AO folgt, daß kein Erstattungsanspruch gegeben ist, wenn der Steueranspruch zwar sachlich nicht gerechtfertigt ist, der Pflichtige es aber unterlassen hat, die Aenderung des Bescheides im Rechtsmittelverfahren herbeizuführen [3]). — Sowohl in den Fällen des § 128 wie in den Fällen des § 129 AO ist von Amtswegen zu erstatten. Eines Antrags bedarf es nicht, wenngleich die Anregung meist vom Pflichtigen ausgehen wird [4]). — Beide Paragraphen bestimmen eine Frist, binnen welcher der Erstattungsanspruch geltend gemacht werden muß, andernfalls er erlischt. Ist der Rechtsanspruch erloschen, so hindert das nicht, daß dennoch erstattet wird; der Pflichtige kann nur seinen Anspruch nicht mehr vor den Rechtsmittel behörden verfolgen. Was zur Tilgung eines erloschenen Erstattungsanspruchs geleistet wird, kann nach § 133 AO nicht zurückgefordert werden, eine Vorschrift, die ganz allgemein für alle Erstattungsansprüche gilt, für die in den Steuergesetzen eine Erlöschungsfrist festgesetzt ist. — Der Lauf einer Ausschlußfrist ist in einigen Fällen gehindert (§ 131 AO). — Die nach § 128, 129 AO zu erstattenden Beträge sind gemäß § 132 AO zu verzinsen [5]).

Neben den allgemeinen Einzeltatbeständen der §§ 128, 129 AO stehen eine Reihe von weiteren Einzeltatbeständen der Steuergesetze, die einen Erstattungsanspruch aus Rechtsgründen gewähren [6]) und vor allem die Härten ausgleichen sollen, die in Einzelfällen aus dem Grundsatz folgen können, daß nachdem ein Bescheid unanfechtbar geworden ist,

---

1) B zu § 129 Anm. 1.
2) B zu § 129 Anm. 4.
3) RFH 5, 298.
4) B zu § 129 Anm. 5.
5) Geschichtliches zum Zinsanspruch. Lassar, S. 181 ff.
6) Z. B. Stüg § 10, 24; Eink. Stg. § 93, 102 Abs. 3; Gesetz über Vermögens- u. Erbschaftssteuer Art. I § 16; AO § 5 Abs. 3; § 108 Abs. 2; Grunderwerbsstg. § 23; Kriegsabgabe 1919 § 34; Kapitalverk. Stg § 14; B zu § 130 Anm. 1.

keine Erstattung mehr verlangt werden kann. Für diese Einzeltatbestände fehlt eine dem § 132 AO entsprechende Bestimmung; sie sind also im allgemeinen nicht zu verzinsen. Eine Zinspflicht besteht nur in den Fällen, in denen es möglich ist, die Voraussetzung eines durch ein Einzelsteuergesetz gegebenen Erstattungsanspruchs unter die Voraussetzungen der §§ 128, 129 AO unterzuordnen, wo also die Bestimmung des Einzelgesetzes nur das Bestehen eines Erstattungsanspruchs in einem Einzelfall der §§ 128, 129 AO nochmals betonen und außer Zweifel stellen will und der Erstattungsanspruch ebenso gut auf die §§ 128, 129 AO wie auf die Bestimmungen des Einzelgesetzes gestützt werden könnte[1]). In diesen Fällen bestimmt sich auch die Ausschlußfrist der Erstattungsansprüche nach den §§ 128, 129 AO, während für die Fälle, in denen die Voraussetzungen des Einzelgesetzes nicht von denen der §§ 128, 129 AO umfaßt werden, § 130 AO festsetzt, daß sie, falls nicht anders bestimmt ist, bis zum Schlusse des Jahres geltend gemacht sein müssen, das auf das Jahr folgt, in dem die den Anspruch begründenden Ereignisse eingetreten sind.

Diese Regelung der Erstattungsansprüche durch die Einzeltatbestände der AO und der anderen Steuergesetze wird in den meisten Fällen der Rechtsstaatsforderung gerecht, daß das Reich nur erhalten und behalten soll, was des Reiches ist; dennoch gibt es Fälle, in denen dem Pflichtigen ein Rechtsanspruch auf Erstattung zustehen müßte, aber vom Gesetz nicht gewährt wird. Es fragt sich, inwieweit solche Lücken aus dem Grundgedanken der §§ 128, 129 AO heraus durch die Rechtsprechung ergänzt werden können.

Der RFH[2]) hat schon, bevor die Erstattung von Vorauszahlungen, die die endgültige Steuerpflicht überschreiten, durch Gesetz gesichert war, hier einen Erstattungsanspruch gewährt und zwar auch, wenn eine endgültige Steuerfestsetzung unterblieben war. Der RFH begründete seine Entscheidung damit, daß die Nationalversammlung in dem § 128 AO alle Fälle habe erfassen wollen, in denen sich durch eine nachträgliche Feststellung herausstelle, daß zuviel an Steuern gefordert sei. Dies sei aber auch dort der Fall, wo sich die geleisteten Vorauszahlungen später als zu hoch erweisen, und dieser Fall sei nur darum nicht in § 128 AO mit aufgezählt, weil zur Zeit der Verabschiedung der AO Vorauszahlungen dem Steuerrecht noch unbekannt waren; nach § 4 AO sei jedoch der Entwicklung der Verhältnisse durch die Rechtsprechung Rechnung zu tragen. Zu hoch entrichtete Vorauszahlungen seien deshalb gemäß dem weit ausgelegten § 128 AO zu erstatten.

Während die Lücke, die sich in der Frage der Erstattung von Vorauszahlungen ergab, durch die neueren Gesetze ausgefüllt ist[3]), ist

---

1) Z. B. Eink. Stg. § 102 Abs. 3; Kapitalertragsstg. § 3; RFH 11, 338; RFH 8, 96.

2) RFH 11, 338; 15, 288; B zu § 128 Anm. 4.

3) Z. B. Eink. Stg. § 102 Abs. 3. — Gesetz zur Vereinfachung der Lohnsteuer vom 26. II. 26. RGBl. S. 107.

eine andere Lücke bisher nur teilweise geschlossen worden. Es fehlt ein allgemeiner Erstattungsanspruch in den Fällen, wo eine Steuer zu Unrecht durch Verwendung von Stempelmarken oder Steuerzeichen entrichtet ist, wenn auch einige neuere Einzelgesetze in den wichtigsten Fällen dieser Art einen Erstattungsanspruch gewähren[1]). Diese Lücke ist zwar insofern weniger fühlbar, als der Pflichtige sich vor Entrichtung der Steuer eine Auskunft der Finanzbehörde über die Steuerpflicht erteilen lassen kann. Eine solche Auskunft gilt nach § 220 Abs. 2 AO als Steuerbescheid und kann im Rechtsmittelverfahren angefochten werden; bei seiner Berichtigung ist nach § 128 AO zu erstatten, wenn die Steuer schon entrichtet ist. — Allein der Pflichtige wird häufig diese Möglichkeit des Rechtsschutzes nicht kennen und darum versäumen; es ist darum Aufgabe der Rechtsprechung, hier einen allgemeinen Erstattungsanspruch zu gewähren, soweit dem Pflichtigen nicht eine durch Rechtsmittel anfechtbare Auskunft erteilt ist[2]). Die eben erwähnten neueren Gesetze deuten an, daß auch die Entwicklung der Gesetzgebung, die nach § 4 AO zu beachten ist, in dieser Richtung strebt. Der Grundgedanke des § 129 AO, daß alles, was zu Unrecht gezahlt ist, weil die Steuerpflicht sachlich nicht besteht und auch ein formell sie festsetzender Bescheid nicht vorliegt, zu erstatten ist, rechtfertigt diesen Erstattungsanspruch.

Es ist zu wünschen[3]), daß bei einer Neuregelung der Rechtsstaatsforderung, daß das Reich nur behalten soll, was des Reiches ist, durch eine weitergefaßte Erstattungsklausel Rechnung getragen wird, die es unmöglich macht, daß sich in Einzelfällen Lücken ergeben können wie heute, wo das Gesetz nur bei der Verwirklichung gewisser Einzeltatbestände einen Rechtsanspruch auf Erstattung gewährt.

Das Gleiche, was für die Erstattung gezahlter Steuern gilt, gilt entsprechend für die Erstattung anderer Geldleistungen, die nach den Steuergesetzen entrichtet sind (§ 134 AO). Was insbesondere die Erstattung von gezahlten Strafgeldern angeht, so ist zu bedenken, daß die Aufhebung eines Finanzbefehls erst vom Zeitpunkt der Entscheidung an wirkt, der Finanzbefehl also bis dahin zu befolgen ist. Eine vor der Aufhebung verhängte und bezahlte Zwangsstrafe wird daher nicht erstattet[4]).

Ist ein Erstattungsanspruch gegeben, so genügt zur Geltendmachung, daß der Antrag rechtzeitig schriftlich oder mündlich beim Finanzamt gestellt wird. Wird er abgelehnt, so ist ein Bescheid mit Rechtsmittelbelehrung zu erteilen (§ 127 AO).

---

1) Kapitalverk. StG § 71; Wechselstg. § 19; B zu § 129 Anm. 3; 217 Vorbem. 4.
2) RFH 7, 238; 8, 74; 3, 179.
3) Hensel, Str. S. 192.
4) RFH 15, 180; früher anders. RFH 8, 1. u. 206.

Ebenso wie ein Rechtsanspruch auf Erstattung ist auch ein solcher auf Vergütung nur beim Vorliegen gewisser Einzeltatbestände gegeben. Diese Tatbestände sind hier jedoch ausschließlich in den Einzelgesetzen enthalten[1]). Die AO bestimmt nur eine Ausschlußfrist und daß für die Erteilung eines Ablehnungsbescheides, die Hinderung des Laufs der Ausschlußfrist und die Rückforderung des zur Tilgung eines erloschenen Vergütungsanspruchs gezahlten Betrages die gleichen Vorschriften wie bei den Erstattungsansprüchen gelten (§ 135 AO). Da der § 135 AO auf § 132 AO nicht verweist, sind die Vergütungsansprüche nicht zu verzinsen[2]).

Erstattungs- und Vergütungsansprüche können gemäß § 136 AO abgetreten, verpfändet und gepfändet werden. Für einen genügenden Rechtsschutz dieser Ansprüche ist dadurch Sorge getragen, daß der bei Ablehnung zu erteilende Bescheid im Rechtsmittelverfahren anfechtbar ist (§ 223 AO)[3]). Fraglich ist, ob die Vollstreckung von rechtskräftig festgestellten Erstattungs- oder Vergütungsansprüchen gegen den Staat auf irgend eine Weise möglich ist. Dies ist zu verneinen: die Steuergesetze geben keinerlei Vorschriften; im ordentlichen Rechtsweg kann sich jedoch der Berechtigte keinen vollstreckbaren Titel verschaffen[4]), weil der ordentliche Rechtsweg in Steuersachen auch für die Rückforderung von Steuern ausgeschlossen ist (§ 227 AO)[5]).

C. Neben der Frage, inwieweit der Pflichtige durch einen vorbeugenden Schutz und durch die gesetzliche Gewährung von Ersatz- und Erstattungs- und Vergütungsansprüchen in seinem Recht gesichert ist, bleibt endlich der Rechtsschutz des Pflichtigen durch den Ausbau eines steuerrechtlichen Verwaltungsstreitverfahrens zu behandeln. Während die bisher erörterten Einrichtungen des Steuerrechts nur mehr mittelbar den Pflichtigen schützen, ist der Ausbau eines Verwaltungsstreitverfahrens der unmittelbarste, wichtigste Schutz des Bürgers und darum eine seit je mit besonderem Nachdruck erhobene Forderung des Rechtsstaats. Die Organisation der Rechtsmittelbehörden ist im zweiten Abschnitt dargestellt worden, auch über das Rechtsmittelverfahren ist das meiste, was im Rahmen dieser Arbeit hervorgehoben werden muß, schon bei den allgemeinen Grundsätzen des Besteuerungsverfahrens erwähnt worden. Nur über die Erledigung der Rechtsmittel muß noch einiges gesagt werden:

a) Rechtsmittel können nicht nur durch Entscheidungen der Rechtsmittelbehörde, sondern auch dadurch erledigt werden, daß die Behörde,

---

1) Z. B. Grunderwerbstg. § 19 Satz 1; Umsatzstg. v. 8. V. 1926 § 4 v. 24. XII. 1919 § 19, 20, 24; Tabakstg. § 89; Kohlenstg. § 5 Abs. 1 u. a.
2) RFH 7, 243.
3) Näheres s. u. S. 90.
4) Hierfür Buchwald, J. W. 1921 S. 69.
5) So Hensel, Str. S. 195; RG D. St. Z. 1922, 801.

die die angefochtene Verfügung erlassen hat, der Verfügung abhilft[1], wie das Gesetz an einigen Stellen besonders hervorhebt[2]). Allerdings ist dies nur insoweit möglich, als ein Aenderungsrecht der Behörde besteht[3]). Es ist also vor allem in Bezug auf Rechtsmittelentscheidungen mit Ausnahme der Einspruchsentscheidungen ausgeschlossen. Die vorgesetzte Behörde kann die Behörde anweisen, ihrer Verfügung abzuhelfen.

Wird der Verfügung nicht abgeholfen oder kann ihr nicht abgeholfen werden, so hat die Rechtsmittelbehörde zu entscheiden und zwar in der Regel auch in der Sache: eine Rückverweisung findet in der Regel nicht statt; bei der Entscheidung über die Berufung ist sie nur aus besonderen Gründen, wenn das Verfahren des Finanzamts an wesentlichen Mängeln leidet[4]), zulässig (§ 264 Abs. 1 AO). Dem RFH ist stets die Wahl gelassen, ob er selbst entscheiden oder zurückverweisen will; verweist er die Sache zurück, so ist seine rechtliche Beurteilung, die der Aufhebung der angefochtenen Entscheidung und der Rückverweisung zugrunde liegt, bindend (§ 275 Abs. 3, 4; § 280 AO).

Eine Abänderung des Gesamtergebnisses einer Entscheidung zum Nachteil des Rechtsmittelklägers[5]) ist dem RFH nicht gestattet. Für die übrigen Rechtsmittelbehörden ist sie, auch wenn ihnen die Sache vom RFH zurückverwiesen wird, zugelassen, wenn und soweit neue Tatsachen und Beweise bekannt geworden sind, die eine solche Aenderung rechtfertigen, oder wenn diese Aenderung sich auf eine abweichende rechtliche Beurteilung gründet (§ 228 AO). Ausgeschlossen ist hiernach eine reformatio in peius stets, wenn die Rechtsmittelbehörde die Sache in tatsächlicher Hinsicht ungünstiger beurteilt wie die Vorinstanz; insoweit ist die reformation in peius von den Voraussetzungen einer Neuveranlagung gemäß § 212 Abs. 2 AO abhängig. Dadurch sind die Fälle einer reformatio in peius, die dem Pflichtigen am unangenehmsten sein würden, unmöglich gemacht. Das Verbot der reformatio in peius ist, soweit es besteht, nur zugunsten des Bürgers vom Gesetz bestimmt: dem Bürger soll durch die Gefahr einer noch schwereren Belastung nicht das Rechtsmittelverfahren verleidet werden. Es gilt daher nicht, wenn eine Behörde Rechtsmittelkläger ist; überdies kann man sagen, daß eine Abänderung der Entscheidung zugunsten des Pflichtigen nie zum Nachteil des Staates ist, weil der Staat stets ein Interesse an der richtigen Gesetzanwendung hat, auch wenn er im Einzelfall eine Einnahme einbüßt[6]).

---

1) Vgl. Ziegler, St. A. 1922, 73.
2) AO § 244 Abs. 2; § 277, 282.
3) Siehe unten u. B zu § 245 Vorbem. 3; 248 Anm. 2.
4) RFH 10, 237; 8, 270.
5) B zu § 228 Anm. 3—8.
6) RFH 6, 27.

Vielfach ist für Rechtsmittelbehörden die Möglichkeit vorläufiger Entscheidungen gegeben. Vor-, Teil- und Zwischenentscheidungen sind nur mit Zustimmung des Pflichtigen zulässig (§ 264 Abs. 2 AO). Allgemein ist, wenn die Rechtsmittelbehörde eine Kollegialbehörde ist, dem Vorsitzenden gestattet zu prüfen, ob ein Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt ist, und wenn dies nicht der Fall, das Rechtsmittel zu verwerfen. Der Rechtsmittelkläger kann aber binnen zwei Wochen Entscheidung der Rechtsmittelbehörde nachsuchen (§ 236 Abs. 2 AO). Ferner kann der Vorsitzende eines Finanzgerichts, wenn er dem Gutachten eines ehrenamtlichen Mitglieds beitritt, vorläufig über die Berufung entscheiden. Der vorläufige Bescheid wirkt wie ein Urteil, wenn ein Beteiligter nicht binnen zwei Wochen Entscheidung des Gerichts beantragt (§ 251 Abs. 2, 3 AO). Ebenso kann der Vorsitzende des Finanzgerichts über die förmliche Beschwerde gegen die Anordnung von Arresten vorläufig entscheiden (§ 49 3. St. NV). Aehnlich kann der RFH, auch wenn mündliche Verhandlung beantragt ist, vorläufig ohne solche entscheiden (§ 273 Abs. 2 AO). — Schließlich ist an dieser Stelle die Notvorschrift des § 48 3. StNV zu erwähnen, nach der bei Beträgen unter 50 Goldmark nach freiem Ermessen entschieden werden kann, wenn zugunsten des Pflichtigen abgeändert wird.

b) Im übrigen kann hier das Verfahren bei der Entscheidung eines Rechtsmittels nicht im einzelnen selbständig behandelt werden[1]). Der Raum, den der Rahmen dieser Arbeit noch läßt, muß einer eingehenden Antwort auf die wichtigen Fragen nach der Zulässigkeit der Rechtsmittel und der Rechtskraft der Verfügungen im Steuerrecht verbleiben.

1. Die Frage nach der Zulässigkeit der Rechtsmittel enthält zunächst die Frage: Wer kann ein Rechtsmittel einlegen[2])? Im Interesse des Rechtsschutzes ist hier der Kreis der Befugten weit gezogen. Zur Einlegung ist derjenige berechtigt, gegen den der Bescheid oder die Verfügung ergangen ist (§ 225 AO). Das ist stets der Adressat. Richtet sich der Bescheid oder die Verfügung seinem Inhalt nach gegen einen anderen, so ist auch dieser zur Anfechtung befugt. Ein nicht in Anspruch genommener Gesamtschuldner und der nicht steuerpflichtige Steuerträger können kein Rechtsmittel einlegen. Die Befugnis zur Einlegung eines Rechtsmittels kann auch nicht abgetreten oder übernommen werden[3]). Fraglich ist, inwieweit ein Rechtsnachfolger zur Rechtsmitteleinlegung berechtigt ist[4]). § 225 AO erklärt ausdrücklich, daß jeder Erbe ein Rechtsmittel einlegen kann, solange die Frist noch läuft. Dasselbe Recht wird man aber auch jedem anderen Rechtsnachfolger zu-

---

1) Vgl. Kosten: §§ 285—297 AO; Frist: §§ 230, 231, 99 AO.
2) Vgl. B zu § 225 Anm. 2; Kloß, St. W. IV, 14.
3) RFH 7, 348; 8, 159, 157.
4) B zu § 225 Anm. 5.

gestehen müssen, der nach § 99 Abs. 2 AO die Unanfechtbarkeit eines Steuerbescheides gegen sich gelten lassen muß, also jedem, der nach §§ 87, 96 AO als Rechtsnachfolger haftet. Für die Vertretung bei der Einlegung von Rechtsmitteln gelten nach § 225 AO die allgemeinen Vorschriften der §§ 83 Abs. 2, 84—91 AO. Ist ein Bescheid gegen jemand ergangen, der nach diesen Paragraphen befugt ist, die Interessen des Pflichtigen wahrzunehmen, so kann der Pflichtige, wenn er zur selbständigen Wahrnehmung seiner Interessen befugt ist, auch selbständig das Rechtsmittel einlegen oder dem von seinem Vertreter eingelegten Rechtsmittel beitreten; das ist die notwendige Folgerung aus der Vorschrift, daß der gegen den Vertreter erlassene Bescheid auch gegen den Pflichtigen wirkt (§ 226 Abs. 1 AO).

Weiter als diese allgemeinen Vorschriften über das Recht zur Rechtsmitteleinlegung geht die besondere Vorschrift des § 281 AO für die Befugnis die befristete Beschwerde einzulegen: hierzu ist jeder befugt, der durch die Verfügung beeinträchtigt wird. Eine besondere Vorschrift bringt auch § 66 des Einkommensteuergesetzes. Endlich gelten besondere Vorschriften für die Befugnis, die nach dem Rbg. zulässigen Rechtsmittel einzulegen: soweit es sich hier um grundwirtschaftliches Vermögen oder Grundvermögen handelt, kann auf Seiten der Bürger der Eigentümer des Betriebs oder des Grundstücks das Rechtsmittel einlegen (§ 59 Ziff. 2 Rbg). Gehören die Gebäude und Betriebsmittel nicht sämtlich dem Eigentümer des Grund und Bodens, so kann auch der Eigentümer der Gebäude und Betriebsmittel anfechten (§ 63 Rbg). Handelt es sich um Betriebsvermögen, so ist auf Seite der Bürger der Betriebsinhaber, in den Fällen des § 26 Abs. 2 Rbg. ein Betriebsvertreter, im Fall des § 68 Abs. 3 Nr. 1 Rbg. der Eigentümer zur Rechtsmitteleinlegung befugt (§ 69 Abs. 3 Ziff. 1 Rbg); die Vorschrift des § 63 Rbg gilt entsprechend (§ 71 Abs. 2 Rbg).

Neben den Steuerpflichtigen haben in gewissen Fällen auch Behörden das Recht, ein Rechtsmittel einzulegen und zwar grundsätzlich dort, wo bei Erlaß eines Rechtsbescheides ehrenamtliche Mitglieder mitgewirkt haben, also eine kollegiale Behörde entschieden hat. In diesen Fällen gilt das Zweiparteiensystem. So kann der Finanzamtsvorsteher — natürlich auch zugunsten des Pflichtigen — gemäß § 245 AO gegen Entscheidungen, an denen Ausschüsse teilgenommen haben, Berufung einlegen; die Gemeindebehörde kann dies zur Herbeiführung einer höheren Veranlagung beantragen. Ferner kann die Finanzbehörde, die einen mit der Berufung angefochtenen Bescheid erlassen hat, gegen die Urteile der Finanzgerichte gemäß § 265 AO Rechtsbeschwerde einlegen. — Besondere Vorschriften gelten wiederum für die Befugnis von Behörden, die Rechtsmittel des Rbg. einzulegen, ebenso wie die Befugnis der Pflichtigen zu diesen Rechtsmitteln speziell geregelt ist [1]).

1) Vgl. auch § 61 Abs. 2; 71, 64 Abs. 2 Rbg.

zur Einlegung sämtlicher Rechtsmittel des Rbg. — also hier auch des Einspruchs — sind, soweit es sich um grundwirtschaftliches und Grundvermögen handelt, das Finanzamt und die Grund- und Gebäudesteuerbehörde befugt (§ 59 Ziff. 2, 3 Rbg.). Soweit Betriebsvermögen in Betracht kommt, steht dies Recht dem Finanzamt und der Gewerbesteuerbehörde zu. Hat ein Land keine besondere Grund- und Gebäudesteuer- und Gewerbesteuerbehörde, so tritt an die Stelle dieser Behörde die Regierung des Landes, bezw. die von ihr beauftragte Behörde.

Legt ein Rechtsmittelbefugter, ein Bürger oder eine Behörde ein Rechtsmittel ein, so kann sich die rechtsmittelbefugte Gegenpartei diesem Rechtsmittel anschließen und zwar auch, nachdem die Frist für sie bereits verstrichen ist (§ 232, auch § 237 AO). Besondere Bestimmungen gelten für den Anschluß an die Rechtsbeschwerde (§ 272 AO), der vor allem nur bis zum Ablauf der Erklärungsfrist möglich ist. Außerdem sind hier einige besondere Bestimmungen des Rbg. und zwar zunächst die §§ 61 Abs. 4 und 71 Rbg. zu erwähnen. Diese Paragraphen sind eine notwendige Folgerung aus der Vorschrift, daß die Entscheidung über ein von einem mehrerer Eigentümer gegen die Feststellung des Einheitswertes eingelegtes Rechtsmittel für und gegen alle beteiligten Eigentümer eines grundwirtschaftlichen und Grundvermögens, bzw. Betriebsvermögens wirkt (§ 61 Abs. 3 Rbg.). — Ferner ist auf § 64 Abs. 3 Rbg. zu verweisen.

Jeder Rechtsmittelbefugte kann mündlich oder schriftlich auf die Einlegung von Rechtsmitteln verzichten (§ 233 AO); jedoch ist eine Unterwerfung unter die Willkür der Behörde, bevor irgend eine Verfügung vorliegt, unwirksam[1]). Rechtsmittel können außerdem bis zur Unterzeichnung der Entscheidung, bezw. bis zum Schluß der mündlichen Verhandlung zurückgenommen werden (§ 237 AO).

Außer den Rechtsmittelklägern können gewisse andere Personen und Behörden mit der Befugnis, dieselben Rechte wie der Rechtsmittelkläger geltend zu machen, am Verfahren beteiligt sein. Allgemein kann nach § 226 AO der selbständige Steuerpflichtige dem von einer zur Wahrnehmung seiner Interessen befugten Person eingelegten Rechtsmittel beitreten. Die Rechtsmittelbehörde kann ihn auch von Amtswegen als Beteiligten zuziehen. Ferner kann jeder, dessen Interesse nach den Steuergesetzen durch die Entscheidung berührt wird, insbesondere ein Steuerhafter als Beteiligter zugezogen werden. Neben dem Rechtsmittelkläger und dem, der nach § 226 AO als Beteiligter zugezogen oder dem Verfahren beigetreten ist, ist kraft Gesetzes im Verfahren über die Berufung das Finanzamt, dessen Einspruchsentscheidung angefochten wird, beteiligt (§ 246 AO). Im Verfahren über die Rechtsbeschwerde gegen die Berufungsentscheidung sind außer diesen Beteiligten der Reichsfinanzminister, und wo der RFH zur obersten Spruchbehörde für

1) B zu § 233 AO Anm. 1.

Landesabgaben bestellt ist, die oberste Landesfinanzbehörde Beteiligte, wenn sie ihre Zuziehung beantragen; der Senat kann sie um Beteiligung ersuchen (§ 266 AO). Im Verfahren über die Anfechtung sind nur die Rechtsmittelkläger und die nach § 226 AO Hinzugezogenen oder dem Verfahren Beigetretenen beteiligt (§ 278 AO). Im Verfahren über die Rechtsbeschwerde gegen die Anfechtungsentscheidung sind außer diesen Beteiligten das Landesfinanzamt, das die Entscheidung erlassen hat, sowie der Reichsfinanzminister beteiligt, wenn er seine Zuziehung beantragt; er kann vom Senat um Beteiligung ersucht werden (§ 279 AO).

2. AA. Die Frage nach der Zulässigkeit der Rechtsmittel umfaßt außer der Frage: wer kann ein Rechtsmittel einlegen? die Frage: wogegen kann ein Rechtsmittel eingelegt werden? Zunächst ist zur Antwort auf diese Frage, das was allgemein für die Zulässigkeit aller Rechtsmittel der Sache nach gilt, vorauszuschicken[1]). Hier ist zu erwähnen, daß bei der Einlegung weiterer Rechtsmittel Vor-, Teil- und Zwischenentscheidungen Endentscheidungen gleichstehen (§ 264 Abs. 3 AO), und daß zur Bestreitung der Steuerhaftung dieselben Rechtsmittel gegeben sind wie zur Bestreitung der Steuerschuld (§ 99 Abs. 1 AO). — Allgemeine Voraussetzung aller Rechtsmittel ist, daß der Rechtsmittelkläger durch das Endergebnis des angefochtenen Bescheides oder der Verfügung beschwert ist[2]), wie für Steuerbescheide mit Ausnahme der Feststellungsbescheide § 221 AO ausdrücklich bestimmt. Eine selbständige Anfechtung der Gründe ist nur dann möglich, wenn in ihnen Vorentscheidungen enthalten sind, die für andere Steuern oder Rechtsverhältnisse bindend sind. Der Pflichtige kann auch durch eine Verneinung oder zu geringe Bemessung der Steuerpflicht beschwert sein, da die Höhe seiner Steuerpflicht auf seinen Kredit, seine öffentlich-rechtliche Stellung usw. von Einfluß sein kann; ebenso kann der Pflichtige sich, wenn er seinen Rechtsstandpunkt ändert, durch einen seinen Anträgen entsprechenden Bescheid beschwert fühlen.

Die Zulässigkeit der Rechtsmittel gegen Steuerbescheide (§ 217 AO), also die Zulässigkeit aller ordentlichen Rechtsmittel mit Ausnahme der befristeten Beschwerde ist dadurch sehr weit ausgedehnt, daß die AO den Begriff des Steuerbescheides sehr weit faßt[3]): wo ein förmlicher Steuerbescheid nicht zu erteilen ist, gilt jede Willenskundgebung der Finanzbehörde, die erstmalig den Steuerbetrag fordert, als Steuerbescheid. Außerdem gelten als Steuerbescheide Auskünfte über Stempelpflichten und bindende Freistellung von Steuern und Feststellungsbescheide.

---

1) Ueber Anfechtbarkeit nichtiger Verfügungen s. o. S. 76.

2) B zu § 217 Anm. 6; § 221 Anm. 1—4; Marcus, D. ST. Z. 1922, 869; RFH 6, 13; 13, 227, 252; 14, 114; 16, 77.

3) § 220 AO. Vgl. B zu § 217 Anm. 3; 220 Anm. 1—5; Ahlborn, Z. f. Z. 1924, 138; RFH 4, 60; 8, 116.

Wo die Finanzbehörde nur aus Höflichkeit eine Auskunft über Steuerpflichten gibt, liegt kein Steuerbescheid vor.

Der Rechtsschutz ist ferner dadurch ausgedehnt, daß bei Aenderung eines Steuerbescheids der neue Bescheid selbständig anfechtbar ist, soweit die Aenderung reicht (§ 222 AO): Alle Gründe, die schon gegen den ersten Steuerbescheid geltend gemacht worden sind, können zur Bestreitung der Nachforderung nochmals geltend gemacht werden[1]; nur darf im Ergebnis nicht die Steuerforderung des ersten unanfechtbaren Bescheides herabgesetzt werden. Wo der Steuerpflichtige ein gutes Recht auf eine Berichtigung hat wie in den Fällen des § 214, wird man, um den Pflichtigen in diesem seinem Recht zu schützen, den § 222 AO ausdehnend auslegen und auch gegen die Verweigerung einer Berichtigung das Berufungs-, bezw. Anfechtungsverfahren gewähren dürfen. Tut man dies, so wird man aber auch dem Finanzamt die Berufung nicht versagen können, wenn ein Ausschuß eine Neuveranlagung oder Berichtigung zu ungunsten des Pflichtigen gemäß § 212, 214 AO verweigert[2].

Der Rechtsschutz des Pflichtigen ist endlich noch dadurch sehr gestärkt, daß das Berufungs- bezw. Anfechtungsverfahren auch gegen Bescheide über Erstattungs- und Vergütungsansprüche aus Rechtsgründen sowie gegen Bescheide, durch die erstattete oder vergütete Beträge zurückgefordert werden, gegeben ist (§ 223 AO). Im selben Rechtsmittelverfahren wie der Hauptanspruch kann auch die Forderung auf Verzinsung eines erstattungsanspruchs geltend gemacht werden, da sie nur ein Teil des Hauptanspruchs ist[3]. Ist das Rechtsmittelverfahren in Bezug auf die Steuerbescheide einer Steuerart beschränkt, z. B. das Berufungsverfahren durch das Beschwerdeverfahren ersetzt[4], so schließt dies nicht ohne weiteres auch eine Beschränkung des Rechtsmittelverfahrens für die Erstattungs- und Vergütungsbescheide dieser Steuerart in sich[5]. Die Zulässigkeit der Rechtsmittel ist allgemein beschränkt, wo gewisse, für die Bemessung von Steuerpflichten oder für eine weitere Feststellung maßgebende Feststellungen selbständig vor der endgültigen Bemessung der Steuerpflicht des einzelnen oder der weiteren Feststellung getroffen werden. Hier gilt meist der Grundsatz, daß diese Feststellungen nur selbständig mit den besonderen, für zulässig erklärten Rechtsmitteln anfechtbar sind und selbständig unanfechtbar werden, und daß die Bemessung der Steuerpflicht oder die weitere Feststellung nicht mit der Begründung angefochten werden kann, daß diese vorweg getroffenen Feststellungen unrichtig seien. Aus diesem Grundsatz erklären sich viele Bestimmungen des Rbg.[6], ebenso der § 67 Eink. Stg.

---

1) RFH 12, 133; 15, 156.
2) B zu § 222 AO Anm. 5.
3) RFH 4, 352.
4) S. u. S. 92.
5) RFH 13, 259.
6) Vgl. § 60, 69 Abs. 3; 70 Abs. 1; 74 Abs. 2; 77 Abs. 1; 76 Abs. 3 RBG.

BB. Damit ist alles, was allgemein über die Zulässigkeit der Rechtsmittel zu sagen ist, vorausgeschickt, und wir können uns den einzelnen Rechtsmitteln zuwenden, bei denen auch die jeweils zuständigen Behörden nochmals kurz erwähnt sein sollen. Die weniger wichtigen Rechtsmittel und bloßen Rechtsbehelfe sollen vorangenommen werden.

aa) Stets steht dem Pflichtigen, der mit einer Verfügung nicht einverstanden ist, sowohl neben den ordentlichen Rechtsmitteln wie auch noch nach Versäumung der Rechtsmittelfrist die form- und fristlose Aufsichtsbeschwerde an die vorgesetzte Behörde zu[1]), die ihm aber kein Recht auf Nachprüfung der Verfügung gibt[2]). Dieser Rechtsbehelf ist zwar nicht ausdrücklich durch die AO geregelt, ergibt sich aber aus dem Recht der vorgesetzten Behörde, die nachgeordnete Behörde zur Aenderung einer Verfügung anzuweisen oder selbst die Verfügung der nachgeordneten Behörde zu ändern, soweit den Behörden überhaupt Aenderungen gestattet sind[3]), (§ 8, 13 AO). Neben der formlosen Beschwerde bleibt es natürlich dem Pflichtigen unbenommen, die Behörde, die die Verfügung erlassen hat, durch Gegenvorstellungen zur Aenderung der Verfügung zu veranlassen.

bb) Als Rechtsmittel gegen die Festsetzung von Auslagen im Rechtsmittelverfahren, die der Pflichtige zu zahlen hat, bezw. ihm zu erstatten sind, und gegen die Festsetzung der Entschädigung von Auskunftspersonen und Sachverständigen ist die Erinnerung gegeben, über die die Rechtsmittelbehörde endgültig entscheidet[4]). — Als weniger wichtiges Rechtsmittel bleibt endlich der Einspruch zu erwähnen, der nach § 42 Rbg. gegen die Festsetzung der Steuerkurse durch die Börsenvorstände und Sachverständigenausschüsse beim Reichsfinanzminister zulässig ist.

cc) Von den wichtigen Rechtsmitteln des Steuerrechts, die jetzt betrachtet werden sollen, kommen zunächst der Einspruch und die Berufung des Berufungsverfahrens in Betracht. Diese sind nach der AO gegen die anfechtbaren Bescheide aller Steuern mit Ausnahme der Zölle und Verbrauchsabgaben gegeben (§ 217 Abs. 1; § 218 AO). Gegen den Erstattungs- oder Vergütungsbescheid eines Landesfinanzamts in diesen Steuerarten ist aus naheliegenden Gründen der Einspruch nicht gewährt, sondern nur die Berufung als erstes Rechtsmittel zulässig. Aehnlich sind Einspruch und Berufung gegen den bindenden Freistellungs- oder Feststellungsbescheid eines Landesfinanzamts ausgeschlossen; hier steht nur die Rechtsbeschwerde offen (§ 220 Abs. 2 AO).

---

1) Vgl. auch zum folgenden Mrozek DStBl. 3, S. 102; — B zu § 13 Anm. 2, § 217 Anm. 5.
2) Vgl. aber § 75 Abs. 3 Rbg.
3) Siehe unten.
4) § 288 Abs. 3; § 293 Abs. 1; 297 AO. § 53 3. StRV.

Einspruch und Berufung sind nach besonderer Vorschrift des Rbg. auch gegen die Feststellungsbescheide über den Einheitswert wirtschaftlicher Einheiten gegeben (§§ 56, 69 Rbg.); ebenso sind sie im Falle des § 49 Abs. 1 Rbg. gegen die Feststellung des Teilbetrags einer wirtschaftlichen Einheit, und wo eine wirtschaftliche Einheit mehreren Eigentümern zusteht, gegen die Verteilung des Einheitswerts auf die beteiligten Eigentümer zugelassen (§ 64, 71 AO.

In gewissen Einzelfällen, in denen eigentlich nach dieser allgemeinen Regelung das Berufungsverfahren zulässig sein müßte, ist das Berufungsverfahren ausgeschlossen und durch die förmliche Beschwerde ersetzt. Zum Teil handelt es sich, wie so häufig bei den Beschränkungen des Rechtsschutzes in der jüngsten Zeit[1]) um Notmaßnahmen, die meist nicht mehr praktisch sind. So war z. B. gegen die Veranlagung zur Rhein- und Ruhrabgabe nur die Beschwerde zulässig[2]), was jedoch insoweit für den Pflichtigen weniger gefährlich war, als die Veranlagung auf der Veranlagung zur Einkommen- und Körperschaftssteuer 1921, 1922 fußte und gegen diese das Berufungsverfahren offen stand[3]). Auch gegen die Festsetzung von Steuerzuschlägen, die ebenso wie eine Zinsforderung des Reichs nur einen Teil des Steuerhauptanspruchs darstellen und darum den Rechtsschutz des Hauptanspruchs teilen müßten[4]), war nach Art. 13 § 1 Abs. 3 2. StNV nur die Beschwerde gegeben. — Die Bestimmung, daß die Festsetzung von Vorauszahlungen nur mit der Beschwerde angegriffen werden kann, hat man in die geltenden Gesetze vom August 1925 übernommen[5]). Man durfte dies, weil gegen die endgültige Festsetzung der Steuer dem Pflichtigen das Berufungsverfahren verbleibt.

Im Gegensatz zu diesen Vorschriften handelt es sich um keine Notmaßnahme im Fall des § 210 Abs. 3 AO[6]), der, wenn eine Schätzung notwendig geworden ist, weil der Pflichtige seinen steuerrechtlichen Verpflichtungen schuldhaft nicht genügt hat und dies im Steuerbescheid festgestellt ist, gegen die Höhe der Schätzung nur die Beschwerde an das Landesfinanzamt zuläßt. Hier droht das Gesetz einen Rechtsnachteil an, um den Bürger zur gewissenhaften Erfüllung seiner Pflichten anzuhalten; die Bestimmung gilt nicht bei der Verweigerung einer Versicherung an Eidesstatt (§ 210 Abs. 4 AO), weil gerade der Gewissenhafte häufig den Eid nicht verantworten kann. Das Berufungsverfahren

---

1) Vgl. auch § 52, 3. StNV; Vero. 11. X. 23 RGBl. 939; 18. X. 23 RGBl 979; B zu § 217 Anm. 1a.

2) Gesetz v. 11. VIII. 23 Art. 1 § 3; Art. 2 § 3.

3) RFH 13, 218; 13, 259.

4) Vgl. B zu § 104 Anm. 3; Marcus, 1. Halbbd. S. 55; a. A. Schunck, DStZ 10, 37; Verfügung v. 12. IV. 20 RStBl 1920 Nr. 8.

5) § 101 Abs. 3; Eink. Stg. § 24 Körp. Stg. Vgl. auch Umsatzstg. v. 8.V. 26 § 19 Abs. 3; Stüg. § 6, 29.

6) Vgl. B zu § 210 Anm. 4–9; Friesecke DStBl. 23, 335; RFH 7, 70.

ist nur wegen der Höhe der Schätzung ausgeschlossen; wegen des Grundes der Steuerpflicht und wegen der Frage, ob die Voraussetzungen der Beschränkung des Berufungsverfahrens: schuldhafte Pflichtverletzung und deren Feststellung im Bescheid vorliegen, bleibt das Berufungsverfahren offen. Wird unzulässigerweise auch über die Höhe der Schätzung im Berufungsverfahren entschieden, so ist die Entscheidung zwar anfechtbar, bis zur Anfechtung aber bindend [1]).

Im Berufungsverfahren entscheidet über den Einspruch das Finanzamt über die Berufung das Finanzgericht (§ 218, 244 AO). Die Notvorschrift des § 47, 3. StNV, nach der nur noch bei den Steuern von Einkommen und Vermögen und der Umsatzsteuer das Finanzgericht, bei den übrigen Steuern der Vorsitzende allein über die Berufung entschied, ist aufgehoben [2]). In den Fällen des Rbg. entscheidet über den Einspruch der Grundwert, bezw. Gewerbeausschuß, über die Berufung der Oberbewertungsausschuß.

dd) Während bei allen Steuern mit Ausnahme der Zölle und Verbrauchsabgaben dem Pflichtigen Einspruch und Berufung als Rechtsmittel zur Verfügung stehen, hat der Pflichtige gegen die anfechtbaren Bescheide der Zölle und Verbrauchsabgaben als erstes Rechtsmittel nur die Anfechtung beim Landesfinanzamt [3]). Bei einem Erstattungs- und Vergütungsbescheid und einem bindenden Freistellungs- oder Feststellungsbescheid in diesen Steuerarten, der vom Landesfinanzamt selbst erlassen ist, fällt auch die Anfechtung fort und es bleibt nur die Rechtsbeschwerde an den RFH (§ 220, 223 AO).

ee) Gegen alle übrigen Verfügungen, die weder im Berufungs- noch im Anfechtungsverfahren angegriffen werden können, ist als erstes und meist einziges Rechtsmittel nur die förmliche Beschwerde gegeben (§ 224 AO; § 56 Abs. 2 Rbg.). Die besonderen Fälle, in denen die förmliche Beschwerde das Berufungsverfahren ersetzt, sind bereits erwähnt. — Die förmliche Beschwerde ist eine formalisierte Aufsichtsbeschwerde, ebenso wie der Einspruch einer formalisierten Gegenvorstellung entspricht. Ueber die förmliche Beschwerde entscheidet daher, wenn ihr die untergeordnete Behörde nicht abhelfen will, die nächstobere Behörde, also über die Beschwerde gegen Verfügungen des Finanzamts das Landesfinanzamt, gegen Verfügungen des Landesfinanzamts der Reichsfinanzminister (§ 282 Abs. 1, 2 AO; § 56, Abs. 2 Rbg.). Wird die Aenderung einer Verfügung verlangt, die eine vom Finanzgericht oder RFH ersuchte oder beauftragte Stelle oder die Geschäftsstelle eines Finanzgerichts oder des RFH erlassen hat, so entscheidet das Finanzgericht oder der RFH. Das Finanzgericht entscheidet außerdem über die Beschwerde über die Anordnung des persönlichen oder dinglichen

1) B zu § 210 AO Anm. 9.
2) Vgl. Aendg. Ver. St. Art. 5 § 2.
3) § 217 Ziff. 2; § 219, 277 AO.

Arrestes (§ 351, 352 AO), jedoch leider nicht über die Beschwerden gegen Verfügungen zur Vollziehung und gegen Ablehnung der Aufhebung eines Arrestes, sodaß der Pflichtige in dieser Beziehung völlig unzureichend geschützt ist. — Gegen die Verfügungen eines Finanzgerichts findet keine Beschwerde statt, ebenso ist im allgemeinen keine weitere Beschwerde gegen die Entscheidung über eine förmliche Beschwerde zulässig (§ 282 Abs. 4 AO). Nur in den Fällen des § 283 AO und gegen die Beschwerdeentscheidungen bei Arrestanordnungen bleibt den Pflichtigen die Rechtsbeschwerde als weiteres Rechtsmittel.

ff) Als oberstes Rechtsmittel sehen die Steuergesetze die Rechtsbeschwerde vor, über die stets der RFH entscheidet. Im Gegensatz zu allen übrigen Rechtsmitteln schränkt die Rechtsbeschwerde schon durch ihr Wesen die Möglichkeit ein, die Verfügung anzugreifen: der ganze Streitstoff kann nicht nochmals unumschränkt aufgerollt werden. Die Rechtsbeschwerde kann nach § 267 AO nur darauf gestützt werden:

1. daß die Entscheidung auf Nichtanwendung oder unrichtiger Anwendung des bestehenden Rechtes oder einem Verstoße wider den klaren Inhalt der Akten beruhe;
2. daß das Verfahren an wesentlichen Mängeln leide.

Wird die Rechtsbeschwerde auf Nr. 1 gestützt, so soll die Rechtsbeschwerde die verletzte Norm oder den Verstoß bezeichnen; wird sie mit Nr. 2 begründet, so müssen die Tatsachen, die den Mangel ergeben, genannt sein (§ 269 AO). Aus Nr. 1 ergibt sich, daß im Gegensatz zum Verfahren über die Berufung, dessen Vorschriften sonst im allgemeinen auch für das Rechtsbeschwerdeverfahren gelten [1]), die Vorentscheidung im Verfahren über die Rechtsbeschwerde nicht durch neue Tatsachen und Beweise angegriffen werden kann; neue Tatsachen und Beweise können nur im Beschlußverfahren unbeschränkt vor den RFH gebracht werden (§ 284 AO).

Dennoch steht dem RFH im Rechtsbeschwerdeverfahren eine weitgehende Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse zu. Nach § 6 AO [2]) haben die Behörden überall, wo sie im Sinne des Gesetzes die Entscheidung nach ihrem Ermessen zu treffen haben, die Entscheidung nach Recht und Billigkeit zu fällen. Danach liegt eine Rechtsverletzung vor, wenn die Behörden die Grenzen des pflichtgemäßen Ermessens überschreiten; auf eine solche Rechtsverletzung kann die Rechtsbeschwerde gestützt werden; der RFH hat in diesem Fall zu prüfen, ob sich die Behörde bei ihrer Verfügung in den Grenzen von Recht und Billigkeit gehalten hat. Durch diese Kontrolle des RFH über das Ermessen der Verwaltungsbehörden und der unteren Rechtsmittelbehörden, die vor

---

1) Vgl. § 250, 276, 280 AO. Urteil: § 275 Abs. 1, 2 AO B zu § 283 Anm. 9.

2) Vgl. hierzu Hensel, Str. S. 27 Anm. 2; B St. W. IV S. 330 zu § 6 AO, zu § 283 Anm. 3; RFH 5, 337; 10, 349; 11, 62, 127, 201.

allem für das Gebiet des Finanzbefehls von Bedeutung ist, sollen der Verwaltungspraxis im ganzen Reich auf dem Gebiet, daß das Gesetz dem Ermessen der Behörden überläßt, vom RFH feste Richtlinien vorgezeichnet werden.

Die Abgrenzung von Rechtsverletzungen und Verfahrensmängeln im Sinne des § 267 AO, die wichtig ist, weil Rechtsverletzungen von Amtswegen, Verfahrensmängeln nur auf Rüge zu beachten sind, ist nicht immer leicht [1]); denn jeder Mangel im Verfahren ist eine Rechtsverletzung. Das Gesetz hebt selbst hervor, daß ein klarer Verstoß gegen die Akten den Rechtsverletzungen gleichsteht und von Amtswegen zu beachten ist; dem RFH soll ermöglicht werden, Verfügungen, denen nach den Akten eine offenbar falsche Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse zugrunde liegt, auch ohne Rüge aus diesem Grunde aufzuheben. Im übrigen kann hier auf einzelnes nicht eingegangen werden. Doch soll noch die ständige Rechtsprechung des RFH erwähnt werden [2]), nach der Verfahrensmängel und Mängel einer Verfahrensvoraussetzung zu unterscheiden sind. Eine Verfahrensvoraussetzung fehlt, wenn es vor Beginn des Verfahrens an einer der in den §§ 217—227 AO zusammengefaßten Voraussetzungen des Verfahrens mangelt. Ist ein solcher Mangel in der angefochtenen Entscheidung unberücksichtig geblieben, so ist eine Rechtsverletzung im Sinne des § 267 AO Nr. 1 gegeben, die von Amtswegen zu beachten ist.

Die Rechtsbeschwerde ist gegen alle Berufungsentscheidungen (§ 218 AO; § 56, 69 Rbg.) und alle Anfechtungsentscheidungen (§ 219 AO) gegeben. Als einziges Rechtsmittel ist sie gegen alle bindenden Freistellungs- und Feststellungsbescheide eines Landesfinanzamts und gegen die Erstattungs- und Vergütungsbescheide eines Landesfinanzamts bei Zöllen und Verbrauchsabgaben zugelassen (§ 220 Abs. 2; § 223 Satz 2 AO).

Ausnahmsweise gewährt das Gesetz die Rechtsbeschwerde, wie bereits erwähnt, auch gegen Entscheidungen über die förmliche Beschwerde. So steht dem Pflichtigen die Rechtsbeschwerde gegen die Beschwerdeentscheidungen der Finanzgerichte über Arrestanordnungen offen (§ 351, 352 AO). Vor allem aber ist das Gebiet des Finanzbefehls weitgehend der Kontrolle durch die Rechtsbeschwerde beim RFH unterstellt [3]). Zweck dieser Kontrolle gemäß § 283 AO in V. m. § 6 AO ist außer dem Schutz des Einzelnen gegen die weitgehenden Machtbefugnisse der Finanzbehörden, daß die Rechtsprechung des RFH allgemein die Grenzen und Richtlinien bei der Handhabung dieser Machtbefugnisse herausarbeiten soll, um hier nicht ein regelloses Schalten und Walten wuchern zu lassen: nach § 283 Abs. 1 AO ist die Rechtsbeschwerde gegen die Beschwerdeentscheidungen der Landesfinanzämter und Finanz-

1) B zu § 267 Anm. 2, 7, 8.
2) RFH 2, 315; 5, 298; 7, 314.
3) Vgl. B. zu § 283; § 202 Anm. 3; Hensel, Str. S. 27 Anm. 2; RFH 4 289; 3, 265; 11, 127; 15, 70 u. a.

gerichte über Anordnungen, die nach § 202 Abs. 1 und nach den Vorschriften, die den § 202 für anwendbar erklären [1]), erzwungen werden können, und über die Androhung eines Zwangsmittels zur Erzwingung einer solchen Anordnung zulässig. Das Gleiche gilt für Verfügungen dieser Art, die ein Finanzgericht nach § 202 erläßt; gegen diese ist die Rechtsbeschwerde erstes und einziges Rechtsmittel. Gegen Finanzbefehle, die ein Landesfinanzamt als Rechtsmittelbehörde im Anfechtungs- oder Beschwerdeverfahren erläßt, ist nur die Beschwerde an den Reichsfinanzminister gegeben; eine Rechtsbeschwerde findet nicht statt. — Für die Frage, ob eine Anordnung im Sinn des § 223 AO erzwingbar ist, ist nicht entscheidend, daß sie wirklich nach den in § 283 AO herangezogenen Bestimmungen erzwungen werden kann. Vielmehr ist die Rechtsbeschwerde erst recht dann zuzulassen, wenn die Behörde, die die Anordnungen erlassen hat, ihre Befugnis überschritten hat und die Anordnung nur für erzwingbar hält. — Leicht wird der Bürger, wenn eine Anordnung ohne Androhung eines Zwangsmittels ergeht, diese Anordnung unbeachtet lassen und die Rechtsmittelfrist versäumen; § 283 Abs. 2 AO bestimmt daher, daß sich die Rechtsbeschwerde gegen die Androhung eines Zwangsmittels auf die Anordnung, die erzwungen werden soll, erstreckt, wenn diese nicht Gegenstand eines besonderen Beschwerdeverfahrens geworden ist. Häufig wird auch das Finanzamt ohne vorhergehende Anordnung oder Androhung sofort zu Zwangsmitteln schreiten. Um auch für diese Fälle den Bürger zu schützen, gewährt § 283 Abs. 2 AO hier insoweit die Rechtsbeschwerde, als in der Verhängung oder Ausführung des Zwangsmittels die Anordnung oder die Androhung des Zwangsmittels enthalten ist. Hierüber hinaus rechtfertigt es der Grundgedanke des § 283 Abs. 2 Satz 2 AO. Auch wo man nicht sagen kann, daß ein tatsächliches Eingreifen ohne vorhergehende Anordnung und Androhung die Anordnung und Androhung enthält, wie z. B. bei der Verhängung einer Zwangsgeldstrafe, die Rechtsbeschwerde gegen das tatsächliche Eingreifen der Finanzämter zuzulassen, wenn sie den Pflichtigen bei ordnungsgemäßer Anordnung und Androhung zugestanden hätte [2]).

In allen Fällen, in denen nach den geschilderten Vorschriften die Rechtsbeschwerde gegeben ist, darf dieser Rechtsschutz des Pflichtigen nach der Rechtsprechung des RFH nicht dadurch verkümmert werden, daß ein Rechtsmittelbegehren in unterer Instanz falsch behandelt und auf ein Gleis geschoben wird, das nicht in der Rechtsbeschwerde beim RFH endet [3]). Ist z. B. unzulässig im Beschwerdeverfahren statt im

1) z. B. § 298, 338 Abs. 2; 347 AO Art. 1 § 36 Satz 2, 3. StNV die aber durch die neue weite Fassung des § 202 AO überholt sind. Weitere Beispiele: B. zu § 202 Anm. 2a.

2) RFH 8, 206.

3) B. zu § 73 Vorbem. 3; § 218 Anm. 4b; RFH 4, 350; 8, 92; 10, 346; 13, 177, 259.

Berufungsverfahren entschieden, so ist die Rechtsbeschwerde gegen die Beschwerdeentscheidung zuzulassen. Allgemein ergibt sich hieraus der Satz, daß die Rechtsbeschwerde auch gegen die Entscheidung einer Behörde, gegen deren Entscheidungen sie sonst zwar nach den Vorschriften des Gesetzes nicht stattfindet, dann gegeben ist, wenn die Entscheidung unzulässig war und bei Behandlung des Rechtsmittelbegehrens im richtigen Verfahren die Rechtsbeschwerde zulässig wäre.

gg) Anschließend an das eben geschilderte steuerrechtliche Verwaltungsstreitverfahren soll hier auch der Rechtsschutz berücksichtigt werden, der den Bürgern im Beitreibungsverfahren durch gewisse Ausnahmen von dem Grundsatz, daß in Steuersachen der ordentliche Rechtsweg ausgeschlossen ist, gesichert ist [1]).

Soweit der Vollstreckungsschuldner herangezogen wird, gilt allerdings auch im Beitreibungsverfahren unumschränkt dieser Grundsatz des § 227 AO (§ 300 AO): Einwendungen gegen Entstehung oder Höhe des Anspruchs sind außerhalb des Zwangsverfahrens mit den hierfür zugelassenen Rechtsmitteln zu verfolgen. Wird geltend gemacht, daß der Anspruch erloschen oder gestundet sei, so ist vorläufig zu leisten; der Anspruch auf Erstattung ist nach § 129 AO zu verfolgen. Ebenso muß der Vollstreckungsschuldner vorläufig leisten und kann nur einen Erstattungsanspruch erheben, wenn er aus anderen Gründen behauptet, daß die Zwangsvollstreckung unzulässig sei. Hierbei sind jedoch die Einreden des Erben aus den §§ 2014, 2015 BG stark beschränkt. — Einwendungen gegen die Art und Weise der Vollstreckung sind durch die förmliche Beschwerde zu erheben.

Hierzu im Gegensatz kann aber ein Dritter, der behauptet, daß ihm ein die Veräußerung hinderndes Recht am Gegenstand der Vollstreckung zustehe, seinen Widerspuch erforderlichen Falles durch Klage vor dem ordentlichen Gericht nach den näheren Vorschriften des § 301 AO geltend machen. Ebenso können nach § 301 AO Einwendungen nach den §§ 772—774 ZPO verfolgt werden. Außerdem kann ein Dritter, der sich nicht im Besitz des Gegenstandes der Zwangsvollstreckung befindet, auf Grund eines Pfand- oder Vorzugsrechts gemäß § 319 AO ohne Rücksicht darauf, ob seine Forderung fällig ist oder nicht, durch gerichtliche Klage vorzugsweise Befriedigung aus dem Erlös verlangen; der Pfändung widersprechen kann er nicht.

Endlich steht der ordentliche Rechtsweg denen offen, die nach bürgerlichem Recht kraft Gesetzes verpflichtet sind, die Steuerschuld zu erfüllen oder die Zwangsvollstreckung zu dulden, es sei denn, daß sie gleichzeitig gemäß § 299 Abs. 3 AO auf Grund der Steuergesetze Vollstreckungsschuldner sind oder die Pflichten solcher haben (§ 303 AO). Gegen solche Hafter kann zwar im Gegensatz zu denjenigen Personen,

---

1) Geschichtliches bei O. Mayer, 2. Aufl. S. 479 ff. Vgl. auch Buchwald, J. W. 1921, 69; B. zu § 298, Vorbem. 6.

die nur kraft Vertrages für eine Steuerschuld haften und die nur nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts in Anspruch genommen werden, können (§ 101 Abs. 2 AO), auch das Zwangsverfahren der AO angeordnet werden, allerdings nur, nachdem nach vorherigem Gehör eine Entscheidung des Finanzamts ergangen ist, die als vollstreckbarer Titel gilt, und nachdem die Frist des § 299 Abs. 4 AO verstrichen ist. Werden diese Personen jedoch im Zwangsverfahren der AO in Anspruch genommen, so können sie bestreiten, zur Erfüllung der Schuld oder zur Duldung der Zwangsvollstreckung verpflichtet zu sein oder Einwendungen nach den §§ 781—784, 786 ZPO geltend machen. Ueber diesen Widerspruch entscheidet das Finanzamt. Lehnt das Finanzamt den Widerspruch ab, so bleibt die gerichtliche Klage nach den näheren Bestimmungen des § 303 Abs. 2 AO.

III. Als letzte Frage ist im Rahmen dieser Arbeit die Rechtskraft der steuerrechtlichen Verfügungen zu behandeln[1]). Denn es ist eine Forderung des Rechtsstaats für den Rechtsschutz des Pflichtigen, daß zwar einerseits dem Pflichtigen möglichst häufig und zeitlich unbeschränkte Gelegenheit gegeben wird, die Aenderung einer Verfügung herbeizuführen, daß aber andererseits die Befugnis der Behörde, Verfügungen ohne Willen und zu Ungunsten des Pflichtigen zu ändern, möglichst beschränkt wird, weil der Pflichtige Rechtssicherheit haben muß und endgültig wissen will, was von ihm gefordert wird.

A. Allein darf man die Frage: wann werden steuerrechtliche Verfügungen unabänderlich? unter dem Begriff der Rechtskraft, geteilt in die formelle und materielle Rechtskraft, zusammenfassen[2])? Uebernimmt man diese Begriffe des Zivil- und Strafprozeßrechts für das Steuerrecht, so liegt gewiß die Gefahr nahe, auch die Fülle von Streit und Unklarheit, die im Prozeßrecht über diese Begriffe herrscht, auf das Steuerrecht zu übertragen. Hinzu kommt noch, daß die Begriffe der formellen und materiellen Rechtskraft mit ihrem zivil- und strafprozeßrechtlichen Inhalt schlecht auf das Steuerrecht passen, weil hier formelle und sachliche Unabänderlichkeit sich nicht decken. Hensel[3]) schlägt darum vor, eigene Ausdrücke mit eigenem Begriffsinhalt für das Steuerrecht zu schaffen und umfaßt das Problem der Abänderlichkeit steuerrechtlicher Verfügungen unter den Begriff der Rechtswirksamkeit, geteilt in die Begriffe der formellen Unanfechtbarkeit und der sachlichen Rechtsverbindlichkeit zusammen. Diese Ausdrucksweise scheinen sich die neueren Gesetze zu eigen machen zu wollen[4]); auch die AO vermeidet im allgemeinen den Ausdruck Rechtskraft, rechtskräftig. Dennoch spricht die

1) Vgl. hierzu Hensel, Str. S. 149 ff. B. St. W. IV, S. 547; Schranil, S. 106; Schmaußer, DStZ. 1924 S. 86; Kloß, St. W. IV, 14.
2) Vgl. zum Folgenden auch: Kormann S. 199 ff.
3) Hensel, Str. S. 151 Anm. 1.
4) z. B. § 6, 7 Stüg.; § 67 Eink. Stg.; § 70 Abs. 2; 42 Abs. 3 Rbg.

AO stellenweise von dem Rechtskräftigwerden einer Verfügung [1]); außerdem haben sich in der steuerrechtlichen Literatur die Ausdrücke formelle und materielle Rechtskraft so sehr eingebürgert [2]), daß man diese Ausdrucksweise kaum wird beiseite schieben können und durch die Einführung neuer Ausdrücke die Unklarheit nur vermehrt wird. Es wird darum auch hier wie so oft im Steuerrecht das beste sein, die im Zivil- und Strafprozeßrecht ausgebildete Ausdrucksweise zu übernehmen, den Ausdrücken aber ohne Rücksicht auf zivil- und strafprozeßrechtliche Streitfragen und Unklarheit ihren selbständigen Begriffsinhalt zu geben. Will man dies, so kann man sagen [3]): formelle Rechtskraft im Steuerrecht ist gleich Unanfechtbarkeit im Rechtsmittelverfahren, materielle Rechtskraft ist gleich Rechtsverbindlichkeit, gleich endgültiger Unabänderlichkeit; erst die materielle Rechtskraft schafft dauernde Ordnung.

Während früher die Rechtskraft im Steuerrecht wie überhaupt das Steuerrecht durch Einzelgesetze für jede Steuer besonders geregelt war [4]), gibt heute die AO auch für diesen Gegenstand allgemeine Regeln. Neben diesen allgemeinen Regeln stehen einige besondere Vorschriften der Einzelgesetze [5]), von denen vor allem die für alle Einheitswertsteuern (§ 1 Rbg.) geltenden Bestimmungen des Rbg. wichtig sind.

B. Formelle Rechtskraft, d. h. Unanfechtbarkeit tritt für einen Rechtsmittelbefugten, sei es ein Bürger oder eine Behörde, ein, sobald er die zulässigen Rechtsmittel erschöpft hat, also sobald er alle Instanzen durchlaufen hat oder auf die Rechtsmittel verzichtet, sie zurückgenommen oder versäumt hat. Im Falle einer schuldlosen Versäumung der Rechtsmittelfrist bleibt allerdings stets noch die Möglichkeit, daß nach § 68 AO Nachsicht erteilt wird. In diesem Falle tritt daher endgültige Unanfechtbarkeit erst ein, wenn über einen Nachsichtsantrag endgültig entschieden ist. Manchmal wird in Fällen, in denen die Rechtsmittelfrist versäumt, aber auch kein Nachsichtantrag gestellt ist, die Versäumung der Rechtsmittelfrist übersehen, und ohne daß ausdrücklich Nachsicht gewährt ist, in der Sache über ein Rechtsmittelbegehren entschieden werden. Hier gilt nach der Rechtsprechung des RFH im Interesse der Rechtsklarheit stets der letzte, streng genommen unzulässige Bescheid, sobald er unanfechtbar geworden ist; es ist zu unterstellen, daß Nachsicht gewährt ist [6]). Daß die Rechtsmittelbehörde es unterlassen hat, die Rechtzeitigkeit

---

1) AO § 5 Abs. 3; 200 Abs. 1; 433.

2) Vgl. Kloß, St. W. IV, 14 und die angeführte Literatur.

3) So auch Schmaußer, DStZ 1924, 86; ähnl. Kloß, St. W. IV, 14; B zu § 217 Vorbem. 1.

4) Vgl. O. Mayer, 2. Aufl. S. 418 ff.; 3. Aufl. S. 329 ff.; außerdem z. B. Kommunalabgabenges. § 83 ff.; Krs. u. Prov. Abgabengesetz § 20; Pr. Eink. Stg. 24. VI. 1891 § 80; Erg. StG. 14. VII. 1893; V. Pr. Verjähr. Ges. 18. VI. 1840.

5) Vgl. z. B. RAO § 56; Vermögensstg. im Gesetz über Aenderungen im Finanzwesen v. 8. IV. 22 § 25, 26.

6) RFH 5, 298; 7, 314.

des Rechtsmittels und die Nachsichterteilung ausdrücklich zu prüfen, ist nur ein Verfahrensmangel in der Rechtsbeschwerde nur auf Rüge zu berücksichtigen ist. — Sind Bescheide unanfechtbar geworden, so hindert das natürlich nicht, daß die Anfechtbarkeit durch ausdrückliche gesetzliche Bestimmung wieder neu begründet wird[1]).

C. a. Materielle Rechtskraft, d. h. endgültige Unabänderlichkeit tritt für den Steuerpflichtigen grundsätzlich zugleich mit der formellen Rechtskraft, der Unanfechtbarkeit ein: der Pflichtige kann, sobald eine Verfügung unanfechtbar geworden ist, grundsätzlich keine Aenderungen mehr erzwingen. Er kann höchstens durch Gegenvorstellung und Aufsichtsbeschwerde die Behörden ersuchen, von ihrem Änderungsrecht, das gleich besprochen werden soll, Gebrauch zu machen. Wird sein Ersuchen durch eine Verfügung abgelehnt, so bleibt ihm auch die formelle Beschwerde. Ein im Berufs- oder Anfechtungsverfahren verfolgbares Recht auf Aenderung durch die Verwaltungsbehörde ist dem Pflichtigen jedoch grundsätzlich nicht gewährt. Dennoch wird es die Behörde mit einem Aenderungsgesuch des Pflichtigen stets ernst zu nehmen haben, weil das Aenderungsrecht der Behörde nicht ein bloßes Parteivorrecht des Staates sein soll, sondern auch im Interesse des Bürgers der Behörde die Möglichkeit gibt, unanfechtbare Verfügungen zu verbessern.

Von diesem Grundsatz, daß der Bürger nach Unanfechtbarkeit keine Aenderung der Verfügung mehr erzwingen kann, ist nur in den Fällen eine Ausnahme zu machen, in denen das Gesetz dem Bürger ein Recht auf Aenderung durch die Verwaltungsbehörde gewährt. Das will das Gesetz vor allem dort, wo es einen Antrag des Pflichtigen auf Aenderung vorsieht, wie z. B. in § 214 AO und besonders in § 75 Abs. 3 Rbg., der sogar einen formellen Antrag vorsieht[2]). In solchen Fällen ist, wenn die Verwaltungsbehörde den Antrag des Pflichtigen, von ihrem Aenderungsrecht Gebrauch zu machen, ablehnt, dem Pflichtigen gegen die ablehnende Verfügung das Berufungs- bezw. Anfechtungsverfahren zu eröffnen[3]). Das scheint § 75 Abs. 3. Rbg. ausdrücklich feststellen zu wollen, indem er bestimmt, daß auf die Neufeststellung auch die Vorschriften über die Rechtsmittel entsprechende Anwendung finden, und diese Bestimmung anschließend an die Regelung des Antrags auf Neufeststellung durch den Pflichtigen trifft.

Die materielle Rechtskraft ergreift nur den unmittelbaren Gegenstand der Verfügung, in Bezug auf Steuerart und Tatbestand[4]): derselbe Tatbestand kann nicht nochmals unter derselben Steuerart gewürdigt werden. Die Gründe einer Verfügung werden von der Rechtskraft nicht erfaßt[5]).

---

1) Wie z. B. in § 6 Stüg.
2) Vgl. auch § 36 Erbschaftsstg. n. F. 22. VIII. 25.
3) S. o. S. 90 B. zu § 214 Anm. 1; § 222 Anm. 5.
4) Vgl. auch B. zu § 81 Anm. 1 a.
5) Vgl. § 222 AO s. o. S. 90.

Die materielle Rechtskraft wirkt auf Seiten der Pflichtigen zunächst gegen den, gegen den die Verfügung ergangen ist. Ist ein Bescheid gegen jemand erlassen, der gemäß §§ 83 Abs. 2, 84—91 AO befugt ist, die Interessen eines Steuerpflichtigen wahrzunehmen, so wirkt er auch gegen den Steuerpflichtigen (§ 226 Abs. 1 AO. Ferner muß eine Rechtsmittelentscheidung gegen sich gelten lassen, wer gemäß § 226 AO dem Verfahren beigetreten oder als Beteiligter zugezogen ist. Außerdem wirkt die Rechtskraft im allgemeinen gegen alle übrigen Rechtsmittelbefugten: z. B. muß neben dem Steuerpflichtigen ein haftender Rechtsnachfolger[1]) und wer den Steuerbescheid als Vertreter oder Bevollmächtigter oder kraft eigenen Rechtes hätte anfechten können, die unanfechtbare Feststellung einer Steuerschuld gegen sich gelten lassen. Aehnlich wirkt nach den besonderen Vorschriften des Rbg., wo Einheitswertvermögen mehreren Eigentümern zusteht, von denen jeder rechtsmittelbefugt ist, aber nur einer ein Rechtsmittel gegen die Feststellung des Einheitswerts oder die Verteilung des Einheitswerts auf die Eigentümer eingelegt hat, die Rechtsmittelentscheidnng für und gegen alle Eigentümer, weil der Einheitswert nur allen gegenüber einheitlich festgestellt werden kann und stets voll auf die Eigentümer aufgeteilt werden muß (§ 61, 64, 71 Rbg.). Auch eine entsprechende Bestimmung des Eink. Stg. ist hier zu erwähnen (§ 66 Abs. 2 Eink. Stg.).

b. Während für den Bürger grundsätzlich mit der formellen Rechtskraft auch materielle Rechtskraft eintritt, bleibt den Behörden, nachdem eine Verfügung unanfechtbar geworden ist, das bereits erwähnte weitgehende Aenderungsrecht, das ihnen jedoch stets auch schon vor dem Unanfechtbarwerden einer Verfügung neben der Rechtsmittelbefugnis als zweite Möglichkeit gegeben ist; die Aenderung einer Verfügung herbeizuführen. Es ist bereits hervorgehoben, daß die Einschränkung der materiellen Rechtskraft, der endgültigen Unabänderlichkeit durch dies Aenderungsrecht der Behörden auch im Interesse des Pflichtigen liegt. Das ist aber doch nur insoweit der Fall, als der Behörde Aenderungen nach Unanfechtbarkeit nur mit Willen und zu zugunsten des Pflichtigen vorbehalten sind. So weit die Behörden auch wider Willen und zu ungunsten der Pflichtigen ändern dürfen, ist die Aenderungsbefugnis den Behörden nur im Staatsinteresse gewährt. Auch die heutige Gestaltung des Aenderungsrechts ist ein Ausgleich zwischen den Forderungen des Einzelnen und des Staates, bei dem allerdings der Staat bevorzugt worden ist. Ein gewisses Gegengewicht für diese Bevorzugung des Staates bei den Aenderungsmöglichkeiten außerhalb des Rechtsmittelverfahrens bringt der Umstand, daß im Rechtsmittelverfahren, soweit die reformatio in peius verboten ist, die Aenderungsmöglichkeiten zugunsten des Pflichtigen eingeschränkt sind und der Staat zurückgesetzt ist.

---

1) Hierzu s. o. S. 86.

Im Einzelnen ist das Aenderungsrecht der Behörden in folgender Weise gestaltet [1]):

Bis zur Bekanntgabe (§ 73 AO) können Verfügungen in der Regel beliebig zurückgenommen, geändert oder durch andere Verfügungen ersetzt werden (§ 74 Abs. 1 AO). Eine Entscheidung, die auf Grund einer mündlichen Verhandlung verkündet wird, kann jedoch schon nach ihrer Verkündung nicht mehr beliebig zurückgenommen oder geändert werden (§ 74 Abs. 2 AO). Durch diese letzte Bestimmung soll die willkürliche Aenderung bereits dann untersagt sein, wenn eine Entscheidung zwar verkündet, aber niemandem bekannt gegeben ist, weil keiner der Beteiligten bei der Verkündung anwesend war.

Nach der Bekanntgabe bleibt die Berichtigung von offenbaren Flüchtigkeitsfehlern wie Rechenfehlern und Schreibfehlern unbeschränkt zulässig. Das ist ganz allgemein durch § 74 Abs. 3 AO für alle Verfügungen bestimmt und gilt trotz § 76 Abs. 3 AO auch für Rechtsmittelentscheidungen [2]), und zwar auch wohl, soweit eine reformatio in peius verboten ist [3]). Für einige Einzelfälle des Rbg, ist es durch besondere Vorschrift außer Zweifel gestellt [4]).

Im übrigen ist Grundsatz, daß alle Verfügungen nach der Bekanntgabe zurückgenommen oder geändert werden können, wenn sie die Behörde nachträglich für ungerechtfertigt erachtet (§ 75 AO). Dieser Grundsatz schließt die willkürliche Aenderung schlechthin aus; Aenderung ist nur dann zulässig, wenn sie bei pflichtgemäßem Ermessen (§ 6 AO) erforderlich ist.

Weiterhin ist der Grundsatz durch eine Reihe von Ausnahmen in der AO und in Einzelgesetzen eingeschränkt. Bei der Bestimmung dieser Ausnahmen, diesem für den Gesetzgeber so schwierigen Ausgleich zwischen Staats- und Bürgerinteresse ist der Gesichtspunkt leitend, daß der Untertan einen umso stärkeren Billigkeitsanspruch auf Unabänderlichkeit einer Verfügung hat, je gründlicher vorbereitet und je formeller die Verfügung ist und je mehr der Pflichtige bei ihrer Vorbereitung in Anspruch genommen wird [5]). Soweit Ausnahmen vorgeschrieben sind, ist die Aenderung von Verfügungen aus dem Grunde, weil sie sachlich rechtswidrig oder unzweckmäßig sind, ausgeschlossen, bezw. eingeschränkt. Ungeklärt ist, inwieweit die Verfügungen aus anderen Gründen trotz dieser Ausnahmen zurückgenommen oder als nicht vorhanden behandelt werden dürfen. Allgemein wird man sagen können, daß nichtige Verfügungen schlechthin zurückgenommen oder als nicht vorhanden behandelt werden dürfen. Aber damit ist wenig gewonnen, denn nun bleibt die schwierige Frage: Wann sind steuerrechtliche Verfügungen nichtig? Diese Frage wurde bereits an anderer

---

1) Vgl. hierzu auch Kormann S. 323 ff.
2) B. zu § 74 Anm. 4. — Fehler in der Ausfertigung Anm. 5.
3) B. zu § 228 Anm. 6.
4) § 42 Abs. 3; 19 Abs. 2 Rbg. — Vgl. auch Kormann S. 214. 325.
5) Hensel, Str. S. 155; B. zu § 75 Anm. 1.

Stelle gestreift; auch hier ist kein Raum, sie eingehender zu beantworten[1]).

Als erste Ausnahme von dem Grundsatz des § 75 AO bestimmt § 75 AO selbst, daß, wenn eine Verfügung nur auf Antrag erlassen werden kann und der Antrag zurückgewiesen ist, die Verfügung nur auf Antrag geändert werden darf.

Weitere Ausnahmen bringt der § 76 AO. Zunächst beschränkt Abs. 1 dieses § das Aenderungsrecht für Steuerbescheide im Sinne der §§ 211, 220 AO: Steuerbescheide über Zölle und Verbrauchsabgaben können von der Behörde, die sie erlassen hat, unbeschränkt, auch zugunsten des Pflichtigen zurückgenommen oder geändert werden. Das erklärt sich daraus, daß bei diesen Steuerarten die Höhe der Steuerschuld mehr summarisch, meist ohne eingehende Vorbereitung und durch untergeordnete Stellen berechnet wird. Bei allen anderen Steuern können dagegen Steuerbescheide nur mit Zustimmung des Pflichtigen geändert oder zurückgenommen werden. Ist ein Bescheid jedoch bereits unanfechtbar geworden, so darf dies nur zum Nachteil des Pflichtigen geschehen. Man wird sich hier fragen, ob der Pflichtige denn jemals einer solchen Aenderung zu seinem Nachteil zustimmen wird. Dies ist aber darum sehr wohl möglich, weil der Pflichtige erstens mit Rücksicht auf seinen Kredit, seine öffentlich-rechtliche Stellung usw. Interesse an einer höheren Festsetzung der Steuer haben kann und ihm zweitens sonst unter Umständen eine noch unangenehmere Nach- oder Neuveranlagung droht. Denn nach § 76 Abs. 2 AO bleiben ebenso wie die Vorschriften über die Nachforderung hinterzogener Steuern und über die Berichtigung von Veranlagungen auch die Bestimmungen über Nach- und Neuveranlagung durch die Beschränkung des Aenderungsrechtes der Behörde bei Steuerbescheiden unberührt.

Es bleiben also durch die Beschränkung des allgemeinen Änderungsrechtes der Behörden durch § 76 Abs. 1 AO bei Steuerbescheiden folgende besonders geregelten Aenderungsmöglichkeiten unbeeinträchtigt:

Eine Steuerfestsetzung ist außer in dem bereits hervorgehobenen Fall, wo nur Flüchtigkeitsfehler zu beseitigen sind, nach § 213 AO zu berichtigen, wenn bei einer Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde vor Ablauf der Verjährungsfrist Fehler aufgedeckt werden, deren Berichtigung eine Herabsetzung der Steuer rechtfertigt. Bemerkt die untergeordnete Behörde selbst solche Fehler, so hat sie nach § 204 AO die Aufsichtsbehörde zur Nachprüfung anzuregen und so die Berichtigung herbeizuführen[2]). — An dieser Stelle ist auch der besondere Fall des § 36 Erbschaftssteuergesetz[3]) zu erwähnen.

---

1) Näheres vgl. B. zu § 75 Anm. 1a: Kormann S. 203 ff. § 232 ff.
2) RFH 11, 183.
3) R. F. 22. VIII. 1925.

Ferner ist nach § 214 Abs. 1 AO, wo das Gesetz wegen bedingter, befristeter oder sonst ungewisser Verhältnisse eine vorläufige Steuerfestsetzung vorsieht, oder die Steuerfestsetzung aussetzt, die Steuerfestsetzung zu berichtigen bezw. nachzuholen, wenn die Ungewißheit beseitigt ist [1]. Der Pflichtige kann die Berichtigung nur bis zum Ablauf des Jahres, das auf die Beseitigung der Ungewißheit folgt, beantragen; anderseits ist eine Berichtigung zum Nachteil des Pflichtigen unzulässig, wenn der staatliche Anspruch auf Nachzahlung verjährt ist. Diese Vorschriften des § 214 Abs. 1 AO gelten nach § 214 Abs. 2 AO entsprechend, wenn ein für die Besteuerung erforderliches Tatbestandsmerkmal nachträglich mit Wirkung für die Vergangenheit wegfällt; sie müssen aber ebenso dann gelten, wenn ein Tatbestandsmerkmal, das der Besteuerung entgegenstand, rückwirkend fortfällt [2].

Hier sind auch die ähnlichen Fälle einiger Einzelsteuergesetze einzureihen [3], in denen nachträglich eintretende Tatsachen die Neufestsetzung einer Steuer oder eines Wertes rechtfertigen, wie z. B. im Falle des § 99 Eink. Stg. § 24 Körp. Stg. die Neufestsetzung der Vorauszahlungen, im Falle des § 75 Rbg. die Neufestellung der Werte [4].

Endlich ergibt sich aus Einzelbestimmungen [5] der Grundsatz, daß wenn ein für einen Steuerbescheid maßgebender Feststellungsbescheid abgeändert und die abändernde Entscheidung unanfechtbar geworden ist, der Steuerbescheid meist von Amtswegen entsprechend zu berichtigen ist, auch wenn er bereits unanfechtbar geworden ist.

Neben diesen Berichtigungsvorschriften werden durch § 76 Abs. 1 AO auch die Bestimmungen über die Möglichkeit einer Nach- und Neuveranlagung nicht berührt: grundsätzlich sind ganz allgemein Nachforderungen von Steuern bis zum Ablauf der Verjähungsfrist zulässig. (§ 212 Abs. AO) [6]. Diese beträgt für Ansprüche des Reichs auf Zölle und Verbrauchsabgaben ein Jahr, bei den Ansprüchen auf die übrigen Steuern fünf Jahre, bei hinterzogenen Beträgen zehn Jahre. Alle übrigen Ansprüche des Reichs aus Steuergesetzen verjähren in einem Jahr [7].

Das Interesse des Pflichtigen an Rechtssicherheit fordert jedoch vor allem bei Steuern mit langer Verjährungsfrist und formalisierter Veranlagung Ausnahmen von diesem Grundsatz, daß Nachforderungen bis zum Ablauf der Verjährungsfrist schlechthin zulässig sind. Es ist darum bei diesen Steuerarten, also bei den meisten Steuern außer Zöllen und Verbrauchsabgaben die Möglichkeit von Nachforderungen

1) Vgl. auch § 81 Abs. 2, 82 AO.
2) B. zu § 214 Anm. 3 AO.
3) B. zu § 212 Anm. 2.
4) Vgl. auch § 76 Abs. 1 Rbg.
5) Vgl. § 67 Abs. 2 Eink. Stg.; § 70 Abs. 2 Rbg. ähnl. § 12 Art. 1 Gesetz über Vermögens- u. Erbschaftsst.
6) Zum folgenden B. zu § 212 AO.
7) §§ 120—126 AO.

beschränkt[1]). Allerdings Nachveranlagungen, d. h. Nachholung einer unterlassenen Veranlagung, sind während der Verjährungsfrist schlechthin zulässig. Ebenso ist die Nachfeststellung von Einheitswertvermögen gestattet[2]). Dagegen kann eine Neuveranlagung, d. h. die Ergänzung einer abgeschlossenen Veranlagung nur dann vorgenommen werden, wenn neue Tatsachen und Beweise gegeben sind, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen, oder durch die Aufsichtsbehörde Fehler in der Anwendung des materiellen Rechts[3]) aufgedeckt werden, deren Berichtigung eine höhere Veranlagung rechtfertigt. Für die Steuer vom Einkommen und Vermögen, ausschließlich der Erbschaftsteuer, und jetzt auch für die Umsatzsteuer[4]) ist jedoch auch, wenn solche Fehler aufgedeckt werden, eine Neuveranlagung unzulässig, sodaß sie hier nur auf neue Tatsachen und Beweise gestützt werden kann. Eine Neuveranlagung darf nie auf eine nach Entstehung des Steueranspruchs erlassene Entscheidung des RFH gegründet werden, in der die Steuerpflicht im Gegensatz zu einer früheren, einen gleichen Tatbestand betreffenden höchstrichterlichen Entscheidung bejaht wird: erledigte Fälle sollen nicht auf Grund einer neuen Rechtsauffassung des RFH noch einmal ausgegraben werden. Diesen Grundsatz des § 212 Abs. 4 AO darf man wohl auch auf die Nachforderungen bei Steuern mit kurzer Verjährung und formloser Steuerfestsetzung ausdehnen.

Aus allem ergibt sich, wie weitgehend trotz aller Einschränkungen der Behörde ein Recht, Steuerbescheide durch Aenderungen im engeren Sinne, durch Berichtigungen und durch Neuveranlagungen abzuändern, belassen ist.

Hierzu im Gegensatz ist das Recht der Behörde, Rechtsmittelentscheidungen abzuändern, stark beschränkt[5]). Allerdings Einspruchsbescheide können heute unter den gleichen Voraussetzungen wie Steuerbescheide zurückgenommen und geändert werden. Diese Neuerung[6]) ist für die Verwaltung praktisch notwendig; sie liegt aber auch im Interesse des Pflichtigen, weil der Behörde hierdurch die Möglichkeit gegeben wird, einem weiteren Rechtsmittelbegehren des Pflichtigen abzuhelfen, und auch weil die Behörde, ohne sie zu häufig gezwungen wäre, eine für den Pflichtigen noch unangenehmere Neuveranlagung vorzunehmen. — Im übrigen können Rechtsmittelentscheidungen weder zurückgenommen noch geändert werden. Sie sollen auch für die Verwaltung endgültig sein.

Eine umstrittene Frage ist, ob durch diese Vorschrift des § 76 Abs. 3 AO auch Berichtigungen und Nach- oder Neuveranlagungen für Rechtsmittelentscheidungen ausgeschlossen sind, oder ob auch für § 76

1) § 212 Abs. 2—4 AO.
2) Vgl. § 76 Rbg.
3) RFH 11, 12.
4) Gesetz v. 20. IV. 22 Anlage 5 Art. 2; vgl. auch Gercke, DStZ 1922 S. 806.
5) § 76 Abs. 3 AO.
6) Verordnung v. 11. X. 23 § 14.

Abs. 3 AO § 76 Abs. 2 AO gilt und die Möglichkeit einer solchen Aenderung unberührt bleibt[1]).

Die Stellung des Abs. 2 vor Abs. 3 scheint dafür zu sprechen, daß Abs. 3 auch die Aenderung durch Berichtigung und Nach- oder Neuveranlagung ausschließen will. Aber ein solch formeller Grund kann nicht entscheidend sein, zumal die AO teilweise flüchtig gearbeitet ist. Ueberdies kann man den Abs. 2 und Abs. 3 ebensogut als zwei Ausnahmen zu Abs. 1 auffassen, die unter sich unabhängig sind, was sogar dadurch wahrscheinlicher wird, daß § 76 Abs. 1 und Abs. 3 AO dieselben Worte: „zurücknehmen und ändern" brauchen, während die §§ 212—214 AO andere Ausdrücke benutzen. Sachliche Gründe müssen hier den Ausschlag geben. Diese sprechen dafür, die Möglichkeit einer Berichtigung und einer Nach- und Neuveranlagung, wie es heute fast allgemein anerkannt ist, auch gegenüber Rechtsmittelentscheidungen grundsätzlich unberührt zu lassen[2]). Es ist dies vor allem darum notwendig, weil das Rechtsmittelverfahren des Steuerrechts keine Wiederaufnahme des Verfahrens kennt; es ist, wenn man die Möglichkeit einer Neuveranlagung nach ergangener Rechtsmittelentscheidung bestreitet, bei erwiesenem Meineid eines Zeugen z. B. kein Mittel mehr gegeben, um den Pflichtigen höher heranzuziehen; für eine niedrigere Besteuerung bleibt nur der Billigkeitsweg des § 108 AO. Das ist ein unbefriedigendes Ergebnis.

Man wird aber den Grundsatz, daß Berichtigung und Nach- und Neuveranlagung auch gegenüber einer Rechtsmittelentscheidung möglich sind, durch den Satz einschränken müssen, daß die Verwaltungsbehörde nie klüger sein darf als die Rechtsmittelbehörde. Hieraus folgt, daß die Verwaltungsbehörde nur auf Grund solcher neuen Tatsachen und Beweise neu veranlagen darf, die die Rechtsmittelbehörde nicht mehr berücksichtigen konnte[3]). Das gilt auch, wenn die Sache dem Finanzamt von der Rechtsmittelbehörde zur anderweitigen Entscheidung zurückverwiesen wird. — Ferner folgt aus der eben gemachten Einschränkung, daß eine Neuveranlagung gegenüber einer Rechtsmittelentscheidung, soweit sie die Besteuerungsgrundlagen rechtskräftig feststellt, nie gemäß § 212 Abs. 3 AO zulässig ist, d. h. nie, wenn die Aufsichtsbehörde Fehler in der Anwendung des materiellen Rechts aufzudecken glaubt[4]). Gibt man dies zu, so wird man aber auch eine Berichtigung gemäß

---

1) Vgl. hierzu Hensel Str. S. 158; Schmaußer, DStZ 1924, 86; Kloß St. W IV, 14; B. zu § 212 AO Anm. 12 vor allem Bühler, DStZ 11, 855.

2) Hierfür auch die Regelung in früheren Gesetzen. Vgl. Bühler, DStZ 11, 855; pr. Eink. Stg. n. F. 16, VI. 06 § 85; Wehrbeitrages. 3. VII. 1913 § 54. Besitzstg. 3. VII. 1913 § 73 entsprechend Kriegsstg. 21. VI. 1916 § 25 — Kriegsabgabe 26. VII. 1918 § 42; 10. IX. 19 § 37 u. a.

3) Vgl. § 228 AO.

4) Auch zum folgenden RFH 4, 308.

§ 213 AO im selben Umfange für unzuläßig erklären müssen, was allerdings gegen den Pflichtigen wirkt.

Der Grundsatz des § 75 AO, daß steuerrechtliche Verfügungen als ungerechtfertigt zurückgenommen oder geändert werden können, ist außer für Steuerbescheide und Rechtsmittelentscheidungen für Verfügungen eingeschränkt, die Ungehorsamsfolgen (Zwangsmittel, Sicherungsgelder oder Steuerzuschläge) festsetzen. Solche Verfügungen dürfen nur zugunsten des Betroffenen zurückgenommen oder geändert werden (§ 77 AO).

Eine weitere Einschränkung bringt § 78 AO für die Fälle, in denen durch eine Verfügung eine Anerkennung, Genehmigung, Bewilligung oder Erlaubnis ausgesprochen ist, die den Pflichtigen Befugnisse oder Vergünstigungen gewährt oder sie von Pflichten befreit[1]). Verfügungen dieser Art, wie sie auch die Entscheidungen über Erstattungs- oder Vergütungsansprüche darstellen[2]), können nur zurückgenommen werden:

1. wenn sie von sachlich unzuständiger Stelle erlassen worden sind,
2. wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Erlassung der Verfügung maßgebend waren, oder das Vorhandensein dieser tatsächlichen Verhältnisse auf Grund unrichtiger oder irreführender Angaben des Beteiligten irrig angenommen ist,
3. wenn der Beteiligte die Bedingungen oder Verpflichtungen, die ihm bei Gewährung der Vergünstigung auferlegt sind, nicht erfüllt oder eine nachträglich geforderte Sicherheit nicht leistet.

Sind diese Voraussetzungen nicht gegeben, so kann die Zustimmung des Pflichtigen zur Rücknahme oder Änderung diesen Mangel nur soweit ersetzen, als es sich um Verhältnisse handelt, die durch freiwillige Unterwerfung unter den Willen der Behörde oder durch Vereinbarung mit der Behörde geregelt werden können[3]).

Hat der Beteiligte die Verfügung durch unlautere Mittel, wie Täuschung, Zwang, Bestechung veranlaßt, so kann sie mit rückwirkender Kraft zurückgenommen werden. Diese Vorschrift des § 78 Abs. 2 AO, die ihrer Stellung nach nur für die Fälle des § 78 Abs. 1 AO gilt, wird man auf alle steuerrechtlichen Verfügungen ausdehnen dürfen[4]). Das ist im Interesse einer gerechten Besteuerung notwendig, weil es im Steuerrecht keine Wiederaufnahme des Verfahrens gibt und die Vorschriften über die Möglichkeit einer Neuveranlagung diesen Mangel nicht immer, z. B. nicht im Falle einer Bestechung, ausgleichen.

Zum Schluß bleibt bei einer Darstellung des Aenderungsrechtes der Behörden die Bestimmung des § 19 Abs. 2 Rbg. zu erwähnen,

---

1) Hierzu B. zu § 78 AO. im einzelnen RFH 7, 218, 150. 9, 17; 8. 115; 12, 180.

2) RFH 10, 129; 6, 243; 5, 245. Begründung des Entwurfs der AO. Drucks. Nr. 759 S. 96; 2. Ausg. S. 110.

3) B. zu § 78 AO Anm. 4.

4) B. zu § 78 AO Anm. 6.

nach der die bekannt gegebenen Beschlüsse des Bewertungsbeirats, die durch Bekanntgabe Rechtsverbindlichkeit erlangen, weder zurückgenommen noch geändert werden können.

Aus der gesamten Schilderung der Rechtskraft im Steuerrecht ergibt sich, daß in dieser Frage zwar durch mancherlei Vorschriften der Forderung der Untertanen Rechnung getragen ist, daß die Behörde Verfügungen nur mit Willen oder zugunsten des Pflichtigen ändern darf; dennoch ist hier das Staatsinteresse bevorzugt: trotz aller Ausnahmen bleibt Grundsatz, daß Verfügungen als ungerechtfertigt auch ohne Willen und zu Ungunsten des einzelnen zurückgenommen und geändert werden können.

Schluß.

Wir sind am Ende: aus dem Wirrnis der Einzelheiten, die oft die Grundlinien der Arbeit überwuchert haben mögen, weil sie zwar nicht erschöpfend, aber in möglichst großer Fülle herangezogen werden sollten, hebt sich doch als Bild hervor, wie vielseitig der Rechtsstaatsgedanke, die Forderung nach Rechtssicherheit und Gerechtigkeit in den behandelten Teilen des Steuerrechts verwirklicht worden ist. Allein auch hier ist alles noch im Werden. Wieviel gerade im Steuerrecht noch unzulänglich, wieviel in unruhiger Zeit wieder niedergerissen ist, ist ebenso deutlich: Aufgabe der Zukunft ist es, das Gegenwärtige zu vollenden und wo es not ist, von Grund aus neu zu bauen.

Ich versichere an Eidesstatt, daß ich die Arbeit selbständig angefertigt und andere als die angegebenen Hilfsmittel nicht benutzt, sowie jede wörtlich oder inhaltlich übernommene Stelle kenntlich gemacht habe.

Marburg, den 19. März 1925

Friedr. Wilh. Prieß.

Lebenslauf.

Ich, Friedrich Wilhelm Prieß, bin geboren am 19. 10. 1903 als Sohn des Kaufmanns Georg Wilhelm Prieß und seiner Gemahlin Alwine Pauline, geb. Tönnesmann zu Bremen. Ich besuchte das humanistische Gymnasium zu Bremen, machte im Frühjahr 1922 das Abiturientenexamen und studierte S.-S. 1922 bis S.-S. 1923 Rechtswissenschaft in Freiburg i. B., W.-S. 1923/24 bis W.-S. 1924/25 in Marburg a. Lahn. Sommer 1925 bestand ich das Referendarexamen und wurde August 1925 am Landgericht in Bremen zum Gerichtsreferendar ernannt.

Marburg a. L., den 19. März 1926.

Friedr. Wilh. Prieß.